

MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

**SOBERANIA FISCAL E SUAS LIMITAÇÕES NA PERSPETIVA
INTERNACIONAL**

**O IMPACTO QUANTO AO PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA NA FORMA DE
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES**

ADYLAISE DOS SANTOS BARBOSA NETO

COIMBRA

2015

SOBERANIA FISCAL E SUAS LIMITAÇÕES NA PERSPETIVA INTERNACIONAL

O IMPACTO QUANTO AO PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA NA FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES

Dissertação de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para obtenção do grau de mestre.

Orientadora: Dra. Cidália Lopes

Coorientador: Dr. Manuel Marcelino

ADYLAISE DOS SANTOS BARBOSA NETO

Coimbra

2015

Epistolo

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”.

(Albert Einstein)

AGRADECIMENTOS

“É preciso força para sonhar e perceber que a estrada vai além do que se vê”. (Los Hermanos)

Um longo caminho foi percorrido até chegar a este ponto, mas este não é um caminho que se percorre sozinho. Há todas estas pessoas que, ao longo do meu Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial me ajudaram, direta ou indiretamente, a cumprir os meus objetivos e a realizar mais esta etapa da minha formação académica. Deixo apenas algumas palavras, poucas, mas um sentido e profundo sentimento de reconhecido agradecimento.

Aos professores um profundo agradecimento e respeito pela forma excecional como transmitiram os seus conhecimentos e pelo incentivo para ser um cidadão diferente.

À minha orientadora *Dra. Cidália Lopes*, expresso o meu profundo agradecimento pela aceitação da orientação da presente dissertação e toda a sua disponibilidade, estímulo, observações, críticas e sugestões, que se revelaram preciosas para a elaboração deste trabalho.

Ao *Dr. Manuel Marcelino*, o meu sincero agradecimento pela coorientação desta tese. Muito obrigada pelo profissionalismo, pela sincera amizade e pela total disponibilidade que sempre revelou para comigo.

À *Dra. Maria Teresa Reis*, pelo apoio incondicional que muito elevou os meus conhecimentos, e sem dúvida, muito estimulou o meu desejo de querer, sempre saber mais, e a vontade constante de querer fazer melhor.

Aos meus colegas de curso, aos amigos que sempre me ajudaram e deram força para seguir em frente e nunca desistir.

E por fim, um agradecimento especial à minha família, em especial aos Meus Pais, aos Meus Irmãos e a minha Avó, pelo apoio e palavras de ânimo indispensáveis na elaboração desta dissertação.

RESUMO

O conceito de soberania significa a qualidade suprema de poder, ou seja, do próprio Estado. O Estado tem soberania fiscal quando edita as suas leis, a sua ordem é a última a prevalecer, e a soberania fiscal ultrapassa o território do estado quando sua competência tributária alcança seus contribuintes, seja onde for que eles estejam.

A soberania fiscal, pode ser tanto interna como externa. O princípio da territorialidade, fundado na soberania territorial, significa que a tributação incidirá sobre fatos que tenham ocorrido no território de um dado país, ainda que o beneficiário do rendimento seja não-residente.

A presente tese aborda o tema da soberania fiscal e os seus limites a nível internacional, e o impacto quanto ao princípio da residência na perspetiva da tributação das pessoas singulares. O objetivo pretendido consiste em fazer uma análise tão completa quanto possível, sobre o conceito de soberania fiscal e suas limitações, na perspetiva de diversos autores. Expondo alguns casos práticos onde ficam evidenciadas as diferenças de tributação a que ficam os mesmos rendimentos, nos diferentes cenários de estudos.

Após um estudo jurídico, podemos concluir que, as limitações à soberania fiscal, quer quanto à fonte dos rendimentos, quer quanto à residência dos sujeitos passivos, originam distorções na tributação, independentemente de serem ou não acionadas as convenções para evitar a dupla tributação internacional. Também podemos concluir que com os mesmos montantes de rendimentos auferidos no território nacional podemos obter diferentes valores de tributação em função da qualidade do sujeito passivo.

Palavras-chaves: Soberania Fiscal; Limites Soberanos Internacionais; Princípios Territoriais, Direito Fiscal Internacional, Dupla Tributação.

ABSTRACT

The concept of sovereignty means the supreme quality of power, in other words, the state itself. The state has fiscal sovereignty when editing their laws, their order is the last to prevail, and fiscal sovereignty beyond the territory of the state when its power to tax reaches its taxpayers, wherever they are.

Fiscal sovereignty can be both internal and external. The principle of territoriality based on territorial sovereignty means that taxation will focus on events that have occurred in the territory of a given country, even if the income beneficiary is non-resident.

This thesis addresses the issue of tax sovereignty and its limits internationally, and the impact on the principle of residence from the perspective of personal taxation. The intended goal is to make a thorough analysis as possible on the concept of tax sovereignty and its limitations, from the perspective of several authors. Exposing some practical cases where the tax differences are highlighted that are the same income in different studies scenarios.

After a legal review, we conclude that, constraints on fiscal sovereignty, either on the income source, either on the residence of taxpayers, cause distortions in taxation, whether or not driven the conventions to avoid double taxation. We can also conclude that with the same income amounts earned in the country can get different tax values according to the quality of the taxpayer.

Keywords: Fiscal Sovereignty; Sovereign International boundaries; Principles Territorial; Tax Law International; Double Taxation.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	ii
RESUMO.....	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE.....	v
ÍNDICE DE QUADROS	vii
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	viii
INTRODUÇÃO.....	10
1 - Objeto do trabalho.....	13
2 - Estrutura do trabalho	14
I PARTE – A SOBERANIA FISCAL.....	15
1 - Enquadramento teórico da soberania fiscal.....	15
1.1 Formas de soberania	19
2 - Abrangência da soberania fiscal.....	21
3 - Modelo de convenção OCDE.....	22
3.1 - Perspetiva histórica.....	22
3.2 – Conteúdo do Modelo de Convenção.....	23
II PARTE – LIMITAÇÕES DA SOBERANIA FISCAL	28
4 - Os limites da soberania fiscal.....	28
4.1 – Os limites internos	29
4.1.1 – Limites constitucionais.....	29
4.1.2 – Limites territoriais	30
4.2- Os limites externos	30
4.2.1 - O Direito fiscal internacional.....	31
4.2.1.1 - Causas da dupla tributação jurídica internacional	32
4.2.1.2 – Os conflitos de tributação internacional	33
4.2.1.3 – Princípio jurídico fundamental e constitucional	33
4.2.1.4 – Os princípios tributários fundamentais	34
4.2.1.5 – Lei Constitucional.....	34
4.2.1.6 - Os acordos de dupla tributação.....	34

4.2.1.7 - Função jurídica dos acordos de dupla tributação.....	37
4.2.1.8 - Interesses entre os Estados	38
4.2.1.9 - A relação entre o direito fiscal internacional e o direito fiscal europeu	39
4.2.2 - Direito Fiscal Europeu	40
5 - Os princípios internacionais de tributação	42
5.1 – Princípio da residência.....	42
5.1.1 - Residência a nível internacional	43
5.2- Princípio da fonte	45
5.2.1 – Dicotomia entre o princípio da fonte e residência	45
5.3 - Princípio da nacionalidade	46
6 - Conceito de rendimentos sujeitos a tributação	48
7- Conceito de sujeitos passivos	50
8 – Regras de tributação em termos da soberania fiscal	52
8.1 – Sujeitos passivos residentes	52
8.1.1 - Conceito de residência na Lei Portuguesa	54
8.1.2 - O conceito de residência à luz da União Europeia	57
8.2 – Sujeitos passivos residentes não habituais.....	58
8.2.1 - Definição dos residentes não habituais	59
8.2.2 - Para ser considerado como “residente não habitual”	60
8.2.3 - Tributação de rendimentos de residentes não habituais.....	62
8.2.3.1 – À taxa especial	62
8.2.3.2 – Englobamento e crédito de imposto.....	63
8.2.4 - Residente fiscal parcial	66
8.2.5 - Rendimentos de elevado valor acrescentado por residentes não habituais.....	67
8.3 – Sujeitos passivos não residentes	67
9 – Impacto da soberania fiscal na tributação dos rendimentos.....	68
9.1 – Impacto da soberania fiscal no contexto do princípio da residência.....	70
9.2 – Impacto da soberania fiscal no contexto das convenções	76
10 – CONCLUSÕES	80
11- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	82
12- ANEXO	86

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro I.....	65
Quadro II.....	71
Quadro III	72
Quadro IV	73
Quadro V	74
Quadro VI.....	75
Quadro VII.....	77
Quadro VIII	78

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADT – Acordo de Dupla Tributação

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EEE – Espaço Económico Europeu

LFRA – Lei das Finanças Regionais Autónomas

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECE - Organização Europeia de Cooperação Económica

TCE – Tratado da Comunidade Europeia

TJUE – Tribunal Judicial da União Europeia

INTRODUÇÃO

Entende-se por Soberania Fiscal o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito e de estabelecer limitações no seu domínio. É assim uma manifestação da soberania do próprio Estado.

Mas os poderes fiscais do Estado, mesmo os poderes soberanos, acham-se limitados, não apenas de facto mas também de direito. A primeira limitação decorre dos próprios fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução. O Estado não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade. Sem dúvida que essas vantagens têm de ser apreciadas no domínio de critérios políticos. Mas definidos estes, com eles terá de conformar-se o poder do Estado, e terá consequentemente de admitir, à mesma luz, cerceamentos à sua capacidade de exigir impostos.

Os limites da soberania fiscal do Estado dependem, pois, dos seus próprios fins, e do complexo de princípios e instituições que dominem a vida do país considerado. Mas, além destes limites, aos quais deve atribuir-se relevo não apenas moral e político, mas também jurídico, os poderes tributários do Estado acham-se normalmente confinados dentro de fronteiras legais expressamente definidas.

A lei fundamental do Estado, a sua Constituição, é a trave mestra dos poderes tributários do Estado, definindo a respetiva abrangência, tendo no entanto em atenção, as restrições que resultam de costumes internacionais e de tratados assumidos por tal Estado e enquanto tal se mantiver.

Assim, a soberania tributária do Estado, estando regulada pelos princípios gerais do direito neles aplicáveis nesse domínio, acha-se naturalmente limitada, pela coexistência de outras soberanias e pelas suas fronteiras territoriais, só dentro delas se exercendo, em princípio, o poder de tributar. É esse o significado da chamada territorialidade do imposto. Só excecionalmente as normas tributárias emanadas de uma ordem jurídica se projetam para além dos limites territoriais a que essa ordem jurídica corresponde.

Em obediência ao próprio fundamento da soberania fiscal, o Estado só pode tributar aqueles que, pela posição assumida, de algum modo se presumem interessados na prossecução dos fins do Estado e nos benefícios, particulares ou gerais, que tal Estado oferece. Para que a tributação seja legítima torna-se necessário que quem a suporta tenha estabelecido com ele um vínculo político e económico que o justifique.

Mas esta vinculação, de cariz político e económico pode acontecer, para o mesmo facto, em vários Estados.

Cada Estado, no contexto da respetiva soberania, tem a sua própria ordem jurídica, utilizando critérios diferentes também na definição dos pressupostos tributários, embora se vão apresentando cada vez mais sinais de aproximação em tal domínio.

Ora, quando uma situação, um facto, com relevância tributária, se ache ligado, pela diversidade dos seus elementos, a mais de um Estado, logo de uma ordem jurídica, essa disparidade na definição de pressupostos tributários pode implicar que, mais de um Estado tribute tal situação, implicando assim uma dupla tributação, ou que se deixe ao livre arbítrio dos operadores económicos a escolha da tributação mais favorável, ou ainda que nenhum a tribute, quando, normalmente, sem essa bilateralidade de conexão, ela seria tributada uma única vez e de acordo com princípios normalizados.

Poderia ainda qualquer Estado na busca de benefícios económicos ou outros, criar situações de financiamento à economia, atração de pessoas ou capitais, através de medidas da natureza fiscal.

Naturalmente que, recaindo a tributação sobre três tipos de realidades distintas: despesa, rendimento e património, também as motivações e formas de atuar pelos Estados, serão diferentes.

Recai o nosso estudo sobre o que acontece a nível da tributação do rendimento, em que se apresentam relevantes, o respetivo beneficiário, que será quem vai ser amputado de uma parte do que auferir em benefício do erário público, e o tipo ou a espécie de rendimento e respetiva fonte.

Foi desde logo evidente, que esta preocupação com o respetivo efeito na concorrência fiscal internacional, há muito que se faz sentir, vindo a apresentar maior acuidade com a

globalização da economia, maiores facilidades de deslocação de pessoas e capitais e de comunicação, novas formas de gerar rendimentos e figuras jurídicas subjacentes.

Consciente desta problemática e tendo em conta que nacionalidade ou residência das pessoas física ou jurídica, pode estar localizada em país ou território diferente do local onde são obtidos os rendimentos o que poderia ou poderá ter consequência a nível da dupla tributação dos rendimentos obtidos, veio a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) a estabelecer um modelo de convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, com revisões periódicas, o qual serve de modelo às convenções bilaterais estabelecidas entre os diferentes países.

Reportam-se, em grande parte, aos trabalhos realizados em 1921, pela Sociedade das Nações, no seguimento da 1.^a Guerra Mundial, as primeiras convenções bilaterais tendentes a evitar a dupla tributação e mesmo medidas unilaterais em tal sentido, sendo de 25 de Fevereiro de 1955 a primeira Recomendação do Conselho da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE) em tal matéria.

No pós 2.^a Guerra Mundial e no seguimento do Plano Marshall, desencadeado a partir de 1947 com vista à reconstrução da Europa destruída pela guerra, o que foi feito através de investimentos e empréstimos financeiros, impunha-se estabelecer regras que evitassem a dupla tributação dos lucros e da remuneração do capital, o que seria conseguido através das respetivas convenções bilaterais, sendo desejável um modelo harmonizado em termos de princípios, definições, regras e métodos uniformes, assim como de uma interpretação comum, que servisse de referência às negociações entre os diferentes Estados.

O direito interno dos diferentes países tem vindo a contemplar conceitos e entendimentos constantes de tal modelo de convenção, adaptados naturalmente às respetivas estruturas jurídicas, económicas e sociais.

Perante toda esta constatação sempre fomos, no decurso dos estudos feitos em matéria de fiscalidade, sensíveis a esta problemática, o que nos levou quando da necessidade de elaborar uma dissertação a debruçarmo-nos sobre este tema da soberania fiscal e os seus limites na perspetiva Internacional.

1 - Objeto do trabalho

Objetivo Geral

O presente trabalho pretende pôr em evidência o conceito da soberania fiscal e as suas limitações a nível interno e externo, bem como, o impacto na forma de tributação das pessoas singulares, atendendo à residência e às convenções.

Objetivo específico

A questão a que se pretende dar resposta: a soberania fiscal fica ou não limitada, quando são colocadas em evidências variáveis, como sejam, a residência dos contribuintes e o facto de acionarem as convenções para evitar a dupla tributação.

Na metodologia seguida foi adotado o método científico-jurídico, concretizado através do modelo de imposto linear sobre o rendimento de Hall-Rabushka em que,

$$\frac{t(R - I)}{R}$$

Por definição

t - taxa,

R- rendimento,

I – Imposto

Em termos de equidade, o imposto linear tem condições para satisfazer o requisito da equidade horizontal, em especial devido à eliminação de isenções e reduções fiscais, e, em termos de taxa efetiva, pode respeitar também o requisito da progressividade, pois, através da aplicação de um limiar de isenção, a taxa aumenta à medida que aumenta o rendimento.

Na prossecução do objetivo pretendido, fizemos uma análise tão completa quanto possível, sobre o conceito de soberania fiscal e suas limitações, na perspetiva de diversos autores. Posteriormente, apresentamos alguns exemplos práticos onde ficam patentes as diferenças de tributação a que ficam os mesmos rendimentos, nos diferentes cenários estudados.

2 - Estrutura do trabalho

O presente trabalho foi estruturado em duas partes:

Na primeira parte julgámos importante traçar umas breves considerações sobre a soberania fiscal, quer no que concerne ao seu enquadramento teórico, quer quanto à sua abrangência, sendo ainda de relevar a descrição e evolução histórica do Modelo de convenção OCDE.

Na segunda parte é efetuada uma breve abordagem aos limites da soberania fiscal e aos princípios internacionais de tributação. Posteriormente, são apresentados alguns conceitos relevantes, como sejam, rendimento, sujeito passivo e regras de tributação em termos de soberania fiscal. Por último, e no sentido de nos permitir analisar as implicações da soberania, no contexto do princípio da residência, são apresentados alguns casos práticos que nos conduzem às conclusões apresentadas.

I PARTE – A SOBERANIA FISCAL

1 - Enquadramento teórico da soberania fiscal

O estado tem soberania fiscal quando cria as suas leis, quando a sua vontade é a ultima a prevalecer.

A soberania fiscal ultrapassa o território do Estado quando a sua competência tributária alcança os seus contribuintes onde quer que eles estejam. A aplicabilidade das normas constantes nos tratados decorre do postulado da soberania.

A questão tributária da soberania envolvida nas relações internacionais, entre Estados independentes e entre cidadãos de Estados independentes ou comunidades económicas, é hoje objeto de grandes interrogações na ordem internacional.

As ideias de soberania fiscal evidenciam-se com a definição internacional de esferas tributárias e através da abstração dos contatos tributários legais. Ou seja, quando outra entidade impositora, exerce poderes em relação a determinados contribuintes, é em obediência àqueles comandos, na posição de sujeitos tributários ativos.

Esta por sua vez constitui um dos aspetos da soberania financeira, e a soberania financeira constitui um dos aspetos da soberania estadual.

A soberania fiscal constitui “*o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*”. (MARTINEZ, 2005).

Assim, de acordo com (VASQUES, 2011), “*o conceito da soberania está ligado ao conceito de Estado-Nação, de ponto de vista factual, pode exprimir –se de forma tanto mais intensa quanto maior é a dimensão económica de um país ou quanto mais marcadamente a sua política económica tenha uma expressão autárquica, com relativa desvalorização das suas relações económicas com o exterior*”.

A soberania tem um aspeto elevado, supremo, mas na perspetiva fiscal consubstanciando um poder jurídico, é assim, por natureza, um poder com limites. Tais limites apresentam-se no respeito pelos princípios superiores de justiça, que integram, o direito constitucional e o direito internacional.

É claro o art.º 3.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), ao consagrar como princípio fundamental:

Artigo 3.º

(soberania e legalidade)

1. *“A soberania, una e indivisível, reside no povo, que a exerce segundo as formas previstas na Constituição.*
2. *O Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática.*
3. *A validade das leis e dos demais atos do estado, das regiões autónomas, do poder local e de quaisquer outras entidades públicas depende da sua conformidade com a Constituição.”*

A soberania fiscal apresenta-se assim como um poder tributário soberano, um poder tributário qualificado, expresso na competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da constituição.

Em tal domínio evidência especificamente o art.º 103.º da nossa Constituição:

Artigo 103.º

(Sistema fiscal)

1. *“O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*
2. *Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*
3. *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”*

Sendo ainda de ter em atenção neste domínio os demais princípios gerais constantes do mesmo normativo, em termos de direitos e deveres fundamentais, realçados de seguida.

Artigo 12.º

(Princípio da universalidade)

1. *“Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição.*
2. *As pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.”*

A CRP define a igualdade num sentido dinâmico, como uma meta a atingir, segundo uma conceção de justiça social, ou seja, a de repartição igualitária do rendimento e da riqueza, como podemos ver consagrado no art.º 13.º.

Artigo 13.º

(Princípio da igualdade)

1. *“Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*
2. *Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”*

As normas constitucionais consagrados na CRP evidenciam que todos os nacionais residentes no estrangeiro gozam de direitos e deveres para com o Estado.

Artigo 14.º

(Portugueses no estrangeiros)

“Os cidadãos portugueses que se encontrem ou residem no estrangeiro gozam da proteção do Estado para o exercício dos direitos e estão sujeitos aos deveres que não sejam incompatíveis com a ausência do país.”

Por sua vez esses princípios constitucionais são aplicados independentemente da nacionalidade dos seus destinatários, como é referido no artigo 15.º.

Artigo 15.º

(Estrangeiros, apátridas, cidadãos europeus)

“Os estrangeiros e os apátridas que se encontrem ou residem em Portugal gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres do cidadão português.”

Mas o direito internacional surge igualmente como princípio fundamental na nossa Constituição, tendo um espaço próprio, dentro das respetivas condicionantes:

Artigo 8.º

(Direito internacional)

- 1. “As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.*
- 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado português.*
- 3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos.*
- 4. As disposições dos tratados que regem a união Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da união, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”*

Entretanto, em termos da tributação e relativamente às diferentes espécies de impostos, ficou consagrado:

Artigo 104.º

(Impostos)

- 1. “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*

2. *A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre a igualdade entre os cidadãos.*
3. *A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”*

Contudo, a competência para a criação de impostos está na reserva relativa da Assembleia da República:

ARTIGO 165.º

(Reserva relativa de competência legislativa)

1. *É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorizado pelo Governo:*
....
 - i) *Criação de impostos e sistemas fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;*
....

1.1 Formas de soberania

É a Assembleia da República que representa a totalidade dos contribuintes, que cabe a competência das competências. Ou seja, primeiro como poder constituinte, e o segundo dentro dos limites dos poderes que lhe são atribuídos pela constituição.

A forma de concretização dos poderes que lhe são tributários que a Lei Fundamental atribui aos municípios e às regiões é também uma decisão da Assembleia da República, tal como a definição dos poderes da administração e o âmbito da fiscalização judicial. Por sua vez, detém, ainda que de modo diverso a competência quanto às relações entre o Estado e os ordenamentos Supra – estaduais.

Entretanto, é habitual distinguir-se entre “a soberania fiscal legislativa e a soberania fiscal administrativa, a soberania fiscal judicial e a soberania relativa as receitas”.¹

¹ Uma vez que é a assembleia da república que detém a autoridade para definir as competências. v. ZIIPPELIUS, Teoria Geral do Estado.

Para compreendemos melhor esta temática, temos de perceber em que consiste cada uma das soberanias.

A soberania fiscal legislativa, consiste na produção legislativa em matéria fiscal, o que pode incluir as leis gerais da república e, subsidiariamente, as normas fiscais produzidas pelas regiões autónomas da Madeira e dos Açores e pelos municípios, os quais já têm poderes tributários dentro dos limites traçados pela lei.

Por sua vez, encontra-se traduzida na competência para produzir normas gerais e abstratas, as quais criam, na esfera jurídica do cidadão e da empresa, um dever de prestar e delimitar as competências fiscais para a produção de outras normas e sua aplicação.

Contudo, a aplicação dessas normas gerais e abstratas não pode ser feita sem aplicação coativa.

A soberania administrativa aplica-se com base numa habilitação legislativa que não pode ultrapassar. Aos tribunais competentes, compete julgar sobre o bom uso dessas competências, o que podemos definir como soberania judicial.

Para além de nos permitir estudar de forma precisa a partilha de poderes entre os vários entes públicos, a classificação utilizada é útil para compreender as limitações e transferências internacionais ou territoriais de soberania.

Assim, a soberania fiscal legislativa é exteriormente limitada pela celebração de acordos (bilaterais) de dupla tributação com outros países, e pelo nascimento do Direito Fiscal Europeu; a soberania administrativa, pela obrigação contratual de cooperação com outras administrações fiscais; a soberania relativa a receita, pela obrigação contraída quanto ao financiamento da união Europeia por cada um dos seus Estados-membros; e a soberania judicial, pela crescente competência que vem assumindo o Tribunal das Comunidades no julgamento de questões fiscais.

No entanto, no Direito Fiscal Internacional, incluindo o Direito Fiscal Externo e o Direito Internacional Fiscal, as limitações de soberania fiscal decorre da existência de Regiões Autónomas e das Autarquias Locais. Contudo, no âmbito das relações fiscais internacionais, surgiu recentemente o Direito Fiscal Europeu ou Direito Fiscal Comunitário, cada vez com mais importância e com diferentes formulações jurídicas, sendo a forma de regulação das relações tributárias entre os países-membros da União Europeia.

2 - Abrangência da soberania fiscal

É difícil dar uma noção exata de soberania fiscal. Contudo, diremos que se insere como um dos aspetos para a classificação quanto a soberania do Estado. Entretanto a soberania fiscal compreende apenas um limite da esfera tributária, diferente das outras soberanias estaduais e a definição de regimes legais.

Por sua vez, a soberania fiscal transmite-se através da definição internacional de esferas tributárias e da abstração dos comandos tributários legais. Contudo, quando o Estado, ou outra entidade impositora, exerce poderes relativamente a determinados contribuintes, será em obediência àqueles comandos, na posição de sujeito tributário ativo.

A soberania fiscal apresenta-se assim como um poder tributário soberano, um poder tributário qualificado, expresso na competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da constituição.

Segundo o Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e património da OCDE, a dupla tributação internacional é *“a incidência de impostos equiparáveis em dois Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo fator gerador e o período de tempo idênticos”*.

As suas consequências em relação a trocas de bens e de serviços e sobre a circulação de capitais, de tecnologia e de bens e de serviços são muitos conhecidos, pelo que se torna importante reforçar a importância que se reveste a supressão dos obstáculos que a dupla tributação representa para o desenvolvimento das relações económicas entre países.

De acordo com o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE o principal objetivo do modelo de Convenção é de *“clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos contribuintes que exercem uma atividade comercial, industrial, financeira ou outra noutros países, graças à aplicação por todos os países de soluções comuns a casos idênticos de dupla tributação”*.

Esse objetivo permite resolver os problemas mais comuns suscitados no domínio da dupla tributação jurídica internacional.

3 - Modelo de convenção OCDE

No âmbito dos impostos sobre o rendimento e capital, a convenção modelo da OCDE, é um auxiliar interpretativo bastante útil.

O desenvolvimento tecnológico das duas últimas décadas do século XX, trouxe consigo a facilidade de comunicação, a oportunidade e a possibilidade de se viajar para o exterior e conhecer novos países a menor custo e menor tempo. O acesso a informação principalmente por via da internet, permitiu uma maior facilidade de fazer transações sem transportar consigo numerários, uma vez que, os cartões de créditos e bancários de modo geral vieram trazer segurança e rapidez às transações, e implementar o comércio internacional muito além dos séculos anteriores.

As cláusulas de atribuição das competências tributárias previstas na convenção modelo da OCDE seguem, por via de regra, o princípio da residência. Isto implicará o direito de tributar os rendimentos dos países industrializados e desenvolvidos, exportadores de capitais, onde normalmente estão localizados as sedes das grandes empresas que atuam no mercado internacional. Contudo, a tributação da fonte apenas é permitida em situações excecionais, com a aplicação de taxas “reduzidas de impostos sobre determinados rendimentos”.

3.1 - Perspetiva histórica

Com vista a eliminar a dupla tributação através de convenções bilaterais, em 25 de Fevereiro de 1955 foi adotada a primeira recomendação pelo conselho da Organização Europeia de Cooperação económica (OECE). Para essa recomendação, tinham sido assinadas 70 convenções gerais e bilaterais entre os países atualmente Membros da OCDE.

Em 1956, foi elaborado um projeto de convenção capaz de resolver de modo eficaz os problemas de dupla tributação que se colocam entre os países.

De 1958 a 1961, o comité Fiscal preparou quatro relatórios finais, intitulados projetos de Convenção de Dupla Tributação em matéria de rendimento e de património.

Em 1977, foi publicado novo Modelo de Convenção e novos comentários.

O processo de globalização e de liberalização das economias dos países membros da OCDE foi igualmente aumentando no decénio de 1980-1990.

Contrariamente ao projeto de convenção de 1963 e ao Modelo de convenção de 1977, em 1992 foi publicado o modelo de convenção sob a forma de folhas removíveis.

AS CONSEQUENCIAS DO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE

Os países Membros da OCDE conformaram-se, em larga medida com o Modelo, na celebração ou na revisão das convenções bilaterais, provocadas por rápida progressão do número de convenção celebradas ou revistas desde 1957, de acordo com as recomendações do conselho da OCDE. E também, a existência deste modelo de convenção facilitou as negociações bilaterais entre os países Membros da OCDE, permitindo ainda chegar à harmonização desejável entre convenções bilaterais no interesse, quer dos contribuintes, quer das administrações nacionais.

Além disso, tem sido utilizado como documento de referência fundamental nas negociações entre países Membros e países não-membros, e mesmo nas negociações entre Países Não membros, e bem assim, nos trabalhos realizados por outras organizações internacionais, a nível mundial ou regional, no domínio da dupla tributação e problemas conexos.

Por último, contribuíram para fazer dos comentários respeitantes às disposições das convenções bilaterais existentes, o que facilitou a interpretação e a aplicação dessas convenções bilaterais segundo princípios comuns.

3.2 – Conteúdo do Modelo de Convenção

As leis emanadas por um Estado soberano podem colidir com as leis de outro Estado soberano, pois vivemos atualmente num mundo globalizado em que os cidadãos podem residir num Estado e trabalhar ou obter rendimentos de várias proveniências num outro Estado.

Esses rendimentos, por norma, são sujeitos a tributação no país em que são obtidos. Contudo, as leis também preveem que os mesmos rendimentos podem ficar sujeitos a tributação no país em que reside o beneficiário dos mesmos. Quando essas situações ocorrem, há necessidade de proceder a acordos entre os países para evitar uma dupla tributação dos mesmos rendimentos, sendo as Convenções uma das formas mais utilizadas para o efeito.

Em 1963 e 1977, respetivamente, referente ao projeto de convenção e Modelo de Convenção, a eliminação da dupla tributação era mencionada no título do modelo de convenção. Mais tarde, foi decidido utilizar-se um título mais curto e suprimir essa referência, dado que o modelo de convenção não trata apenas da eliminação da dupla tributação, mas também de outras questões, como a prevenção da fraude fiscal ou a não discriminação.

A Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes e aos impostos sobre o rendimento e sobre o património², tal como nela são definidos.

Sempre que um determinado Estado assina uma Convenção com outro Estado, a soberania fiscal fica limitada em ambos os estados, em conformidade com as condições acordadas de forma recíproca.

O modelo da Convenção da OCDE não tem valor de tratado ou de protocolo, mas serve de modelo para que os Estados interessados em firmar convenções de dupla tributação saibam guiar-se para elaborá-las e interpretá-las.

A OCDE tem como principais objetivos, apoiar um crescimento económico duradouro, criação de mecanismos para o crescimento do emprego, aumentar o nível de vida das pessoas, manter a estabilidade financeira, ajudar os outros países a desenvolverem as suas economias e contribuir para o crescimento do comércio mundial. Contudo, a OCDE partilha os seus conhecimentos e troca de ideias com mais de 100 outros países e economias, desde o Brasil, China e Rússia até aos países menos desenvolvidos da África, com o objetivo de definir políticas de maximização do crescimento económico e o desenvolvimento dos países membros.

Este modelo apresenta como ordem de trabalhos, alguns pontos fundamentais, de entre os quais salientamos:

² De acordo com o artigo 2 da OCDE a convenção aplicasse sobre o rendimento e sobre o património exigido por cada um dos Estados contratantes, suas divisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

Também o nº 2 do mesmo artigo, considera o imposto sobre o rendimento e sobre o património todos os impostos incidentes sobre o total do rendimento, e sobre a totalidade de património ou sobre parcelas do rendimento ou do património, incluindo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre os montantes global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

Refere ainda que a convenção também será aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

- a) Estimular a transparência e a igualdade na regulação e nos sistemas e regras de concorrência;
- b) Lutar contra a corrupção e o branqueamento de capitais, bem como promover a conduta Ética;
- c) No âmbito da OCDE encontramos como instrumentos legais as recomendações, os tratados³, e as decisões⁴.

As recomendações são as mais utilizadas pela OCDE, mas trata-se de um instrumento facultativo e não vinculatório, não obrigatório, pressupondo apenas o comprometimento dos países membros na sua aplicabilidade.

No rendimento e capital este Modelo de Convenção da OCDE tem por objetivo a imposição de uma base uniforme, podendo o mesmo ser aplicado na área da dupla tributação internacional. A OCDE recomenda pois que, todas as convenções bilaterais tenham em atenção os princípios e as recomendações contidas na base Modelo, acabando por ser, além dos países da OCDE, alargado como base para o Modelo da Convenção de Dupla Tributação Internacional das Nações Unidas (United Nations Model Double Taxation between Developed and Developing Countries).

Quando se confere ao Estado da fonte o direito de tributar total ou parcialmente certos rendimentos, deverá o Estado de residência conceder a aplicação de um dos dois métodos, de modo a evitar a dupla tributação: método da isenção⁵ ou método de imputação⁶.

Nesta matéria, em Portugal utiliza-se o método da imputação art.º 23-A da Convenção Modelo e art.º 81.º do CIRS e cuja dedução é efetuada através do menor valor.

³ Os tratados são instrumentos obrigatórios, negociados no âmbito da organização.

⁴ As decisões estabelecem "mecanismos de cooperação de carácter permanente e obrigatório, em formato solene". São equivalentes no plano jurídico aos acordos internacionais, tendo como sanção apenas o constrangimento político e moral.

⁵ *Método da isenção* – consiste em que os rendimentos ou o património tributados no Estado da fonte estão isentos no Estado da residência. Esse por sua vez apresenta duas modalidades: *Isenção integral* – o rendimento tributável no outro Estado nunca é tomado em linha de conta pelo Estado de Residência; *Isenção com Progressividade* – o rendimento tributável no outro Estado é apenas tido em conta na fixação da taxa a aplicar (este método é por exemplo utilizado na Alemanha).

⁶ *Método da imputação* – supõe a tributação no Estado da residência dos rendimentos e do património tributados no Estado da fonte, permitindo a dedução neste último Estado. Concretizado em duas modalidades: *Imputação integral* - o Estado de residência concede uma dedução correspondente ao imposto efetivamente pago no estrangeiro e *imputação normal* – a dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado.

No que respeita aos rendimentos tributados pelo Estado de residência, mediante o Modelo de Convenção OCDE, destacam-se:

- (a) Os lucros das empresa e os rendimentos do trabalho independente quando sejam imputáveis a um estabelecimento estável ou instalação fixa situados no Estado da fonte (art.º 7.º);
- (b) Os lucros das empresas de navegação (art.º 8.º);
- (c) Rendimentos provenientes de profissões dependentes ou pensões, ou obtidos por professores ou estudantes (art.ºs. 15.º, 18.º e 20.º)
- (d) O património representado por valores mobiliários (art.º 22.º);
- (e) As mais-valias (art.º 13.º, com exceções dos n.ºs 1 e 3) cuja tributação fica a cargo do Estado da fonte.

Quanto aos impostos sobre o património (exceção feita aos impostos sobre as sucessões e doações e dos direitos de transmissão), são tratados pelo art.º 22.º do Modelo de Convenção OCDE, sendo que a tributação desses rendimentos é feita pelo Estado de residência (com exceções feitas aos: bens imóveis; bens móveis que fazem parte do ativo de um estabelecimento estável; navios e aeronaves exploradas no tráfego internacional).

Os rendimentos imobiliários seguem o art.º 6º do Modelo de Convenção OCDE, segundo o qual são tributados no Estado onde os imóveis estão situados. No entanto, o Estado de residência pode eventualmente tributar esses mesmos rendimentos, cabendo a este a eliminação da dupla tributação. A título de exemplo referimos o caso dos rendimentos imobiliários obtidos no estrangeiro por residentes em Portugal, em que, estando sujeitos a imposto (IRS ou IRC) nos termos do art.º 15.º, n.º 1 do CIRS e art.º 4.º, n.º1 do CIRC, compete ao estado português, como estado de residência, a eliminação ou atenuação da dupla tributação, através do método do crédito do imposto unilateral previsto nos art.ºs 81.º do CIRS e 91.º do CIRC.

No que toca a dividendos⁷, o Modelo de Convenção OCDE admite que o Estado da fonte possa tributar os dividendos dentro de certos limites (salvo se o recetor do rendimento não for o seu beneficiário efetivo):

(a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade, no qual detenha, diretamente, 25% do capital social que paga os dividendos; (b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

No que respeita a royalties⁸, o mesmo instrumento atribui o poder de tributar, em exclusivo ao Estado de residência, conforme (art.º 12.º, n.º 1). Por sua vez, Portugal prevê em regra, nas suas convenções bilaterais celebradas, a possibilidade de tributação (entre os 5% e os 10%) pelo Estado da fonte.

Quanto aos juros, o Modelo de Convenção OCDE estabelece que podem ser tributados cumulativamente no Estado da fonte e no Estado de residência, com a particularidade de no Estado da fonte só ser possível tributar os juros até ao limite de 10% do montante bruto (art.º 11.º do Modelo de Convenção OCDE).

O Modelo da OCDE surgiu no intuito de orientar os Estados na celebração de acordos bilaterais sobre a renda e o capital, não exigindo a vinculação fiel dos países contratantes aos seus termos. No sentido de facilitar ainda mais as negociações, o documento serve como parâmetro para a elaboração das convenções bilaterais.

Mesmo que existam esforços no sentido de mudança, há quem critique pela fato da OCDE apenas emitir recomendações, sem carácter vinculativo, funcionando como uma "instância de harmonização e mediação entre os Estados", mesmo porque para efetivação das regras e das decisões, seria necessário haver uma entidade de controlo e sancionamento mundial, o que para (AZEVEDO, 2010) não se verifica na OCDE.

Em suma, o Modelo utilizado para a celebração de convenções entre os países que o pretendam, pode não responder a todas as exigências mas facilita a sua elaboração e conduz à harmonização de procedimentos.

⁷ *Dividendo* corresponde à fração dos lucros de uma empresa com ações cotadas em Bolsa que é distribuída aos seus acionistas. Conceito disponível em: <http://www.knoow.net/cienciaconempr/financas/dividendo.htm>

⁸ *Royalty* é o termo utilizado para designar a importância paga ao detentor ou proprietário ou um território, recurso natural, produto, marca, patente de produto, processo de produção, ou obra original, pelos direitos de exploração, uso, distribuição ou comercialização do referido produto ou tecnologia.

II PARTE – LIMITAÇÕES DA SOBERANIA FISCAL

4 - Os limites da soberania fiscal

A soberania fiscal definida na parte I apresenta constrangimentos de natureza vária, quer ao nível interno, quer ao nível internacional, o que nos serve de ponto de partida para fazer uma abordagem sobre alguns desses constrangimentos com impacto no objeto do nosso trabalho, nomeadamente no que concerne aos rendimentos das pessoas singulares.

Segundo (MARTINEZ, 2005), tanto os poderes do Estado como também os poderes soberanos encontram-se limitados, não apenas o de direito como também o de facto.

A limitação de facto ocorre através dos próprios fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução. O Estado não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, como também fazer face às despesas que não contribuem com vantagens para a respetiva comunidade. É óbvio, e sem dúvida que essas vantagens têm de ser analisadas face aos critérios políticos. Já a limitação de direito está relacionada com o poder estadual e a sua capacidade de exigir os impostos.

A soberania do estado apresenta limites que só dependem dos complexos de princípios e instituições e também dos seus próprios fins que apresentam poderes de domínio sobre a vida do país em causa. Para além desses limites, em que se deve atribuir relevo não apenas político e moral, deve-se também atribuir relevância jurídica, sendo que, os poderes tributários do Estado encontram-se inseridos dentro das fronteiras legais definidas.

A limitação da lei fundamental do Estado transitoriamente pelo tempo que a própria constituição vigora, os poderes tributários estaduais, que embora sejam limitados por costumes internacionais e por tratados, são do Estado que os celebrou, ou a eles aderiu, e enquanto os não denunciar.

4.1 – Os limites internos

Soberania interna diz respeito à forma de tratamento dos indivíduos no território de um determinado Estado, segundo as leis e os costumes aí vigentes.

A soberania no plano interno surge da coletividade, cujo povo é o titular e está investido no exercício ativo e responsável. Caracteriza-se como um poder supremo dentro das fronteiras territoriais do Estado.

4.1.1 – Limites constitucionais

A soberania constitucional traduz-se na capacidade de um Estado se dotar, com plena autonomia da sua própria Constituição.

As limitações à soberania constitucional mostraram-se latentes ao ponto de se afirmar que hoje a ideia de um constitucionalismo nacional absolutamente soberano está sendo extinta, nascendo então a era de um constitucionalismo global, que limita a soberania constituinte. Entretanto, o que se determina constitucionalismo global não veio para minimizar ou extinguir o constitucionalismo interno e sim para limita-lo. E limita-lo em alguns aspetos ou assuntos, mas principalmente no que diz respeito à pessoa humana, seus direitos e liberdades fundamentais.

Mesmo os poderes soberanos, os poderes fiscais do Estado, encontram-se limitados, não apenas de facto como também de direito. O Estado não pode criar impostos para cumprir fins que não sejam para o país, nem satisfazer as despesas que não se traduzam em benefícios para a comunidade.

Os limites da soberania fiscal do Estado, estão dependentes dos seus próprios fins, e de multiplicidades de princípios e instituições que dominem a vida do país em causa. Para além desses limites, devemos atribuir limites não apenas moral e político, como também jurídico. Encontram-se normalmente inseridos dentro de fronteiras legais expressamente definidas, os poderes tributários do Estado.

A lei essencial do Estado limita, embora temporariamente, pelo tempo que a própria Constituição vigora, os poderes tributários estaduais, qua apesar de serem restritos por costumes internacionais e por tratados, enquanto o Estado que os celebrou os não denunciar.

4.1.2 – Limites territoriais

O território é o próprio material do conceito de Estado e a busca física ou espacial de um Estado onde ele se impõe para exercer a sua soberania.

Segundo (SACHETTO, 2003), *“os direitos de cada povo, aplicados dentro de seus próprios limites, conservam em qualquer lugar sua eficácia, sempre que não prejudiquem o poder de outro Estado soberano.”*

Os limites territoriais servem para delimitar a soberania do Estado, e também a eficácia de sua lei em relação a outros Estados.

Por sua vez, o princípio da territorialidade pode ser, quer no sentido formal quer no sentido material.

Quanto ao *sentido material*, tenta responder a questão acerca da existência e qualidade dos limites internos de um Estado para vincular a sua própria intenção tributária com fatos impositivos que podem ter elementos objetivos ou subjetivos, estranhos ao próprio território.

A dogmática tradicional tem respondido sempre que um Estado não encontra em princípio nenhum limite, salvo aqueles de direito internacional geral, convencional, restrições de direito interno, autolimitações e de natureza constitucional.

Em relação ao *aspecto formal*, o princípio da territorialidade está vinculado com a existência de limites internos sobre a atuação do poder do Estado fora dos limites do seu território.

O princípio da territorialidade é visto como critério de política económica pela sua idoneidade para conseguir a neutralidade fiscal nos intercâmbios internacionais e a equidade entendida no sentido horizontal entre os distintos Estados com poder de imposição.

4.2- Os limites externos

A soberania fiscal tem não só limites internos, mas também limites externos, que se traduzem nos limites entre diferentes Estados e dos quais daremos conta de seguida. Diremos assim, que a soberania fiscal está sujeita a constrangimentos externos que vão condicionar as escolhas políticas internas a definir através do que podemos designar como modelos de articulação fiscal com o exterior, os quais se sucedem no tempo.

4.2.1 - O Direito fiscal internacional

Construindo um corpo com aumento da autonomia dentro do ordenamento jurídico-tributário, podemos encontrar atualmente um conjunto de formas que se destinam apenas a ser aplicadas a factos tributários que têm conexão com mais de uma ordem jurídica, são normas constantes do direito interno de cada Estado (normas de Direito Fiscal Externo) e as normas de Direito Internacional Fiscal, evidenciados nos acordos de Dupla Tributação Internacional.

Assim, a soberania fiscal de um Estado pode exercer-se (com os limites que lhe são impostos pelo direitos constitucionais dos contribuintes) apenas quando os factos tributários se verifiquem inteiramente dentro das suas fronteiras. Contudo é assim quando estamos a tratar de factos tributários que têm conexão com mais de uma ordem jurídica.

A primeira forma de tratar as realidades plurilocalizadas encontra-se no conjunto de normas que constituem o Direito fiscal Externo.

Evidenciando um forma crescente de autonomia dentro do ordenamento jurídico tributário de cada país, hoje podemos encontrar normas que se destinam a ser aplicadas apenas a factos tributários que têm conexão com mais de uma ordem jurídica, e que tanto podem criar situações de dupla tributação como servir para evitá-la.

As normas de Direito Fiscal Externo podem ser definidas como as normas produzidas unilateralmente por cada Estado para o enquadramento normativo de factos tributários com conexão com outros ordenamentos jurídicos.

Ora vejamos, por exemplo o artigo 18.º do Código do IRS (Rendimentos obtidos em Portugal) ou o artigo 4.º do Código do IRC (Extensão da obrigação de imposto).

Estes preceitos procuram determinar quais os rendimentos que podem ser objeto de tributação pelo Estado português por terem a sua fonte em Portugal. Contudo, não se trata de normas que digam respeito a rendimentos produzidos em Portugal e de que são titulares residentes em Portugal, são pela sua natureza sempre tributados em Portugal. Entretanto trata-se, assim, de normas que dizem respeito a rendimentos obtidos em Portugal por não residentes. É contudo, nos casos referidos naqueles artigos, que se coloca a questão prévia de saber se os rendimentos são tributados em Portugal ou em qualquer dos outros ordenamentos jurídicos com os quais a situação tem pontos de contato.

No entanto, são essas normas que no seu conjunto tratam dos referidos factos tributários que têm conexões com mais de uma ordem jurídica, ou seja, rendimentos que atravessam as fronteiras, uma vez que o seu local de produção (fonte) e a residência do seu titular (residência) não coincidem.

Contudo, esses factos tributários que têm conexão com o ordenamento jurídico tributário de dois ou mais países são regulados por normas jurídicas produzidas pelo Estado Português, ou seja, estamos diante de um Direito Fiscal Internacional de produção interna, unilateral.

4.2.1.1 - Causas da dupla tributação jurídica internacional

O problema da dupla tributação internacional tem vindo a crescer, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial, em consequência do aumento significativo das situações conexas com os ordenamentos tributários de diferentes Estados, ou seja, situações tributárias internacionais.

Contudo, este aumento originou situações tributárias internacionais entre os quais se conta a intensificação das relações económicas entre o Estado, a redução dos obstáculos não fiscais à circulação entre os Estados de pessoas, bens, serviços, capitais e tecnologia, e ainda a internacionalização das empresas e da utilização dos fatores de produção.

Assim, a dupla tributação jurídica internacional pressupõe, por um lado, a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, que tem conexão com os ordenamentos jurídico-tributários dos Estados e, por outro, que a conexão com o ordenamento jurídico de cada Estado seja relevante para efeitos de incidência, de acordo com a respetiva lei tributária.

Definição da dupla tributação jurídica internacional

Segundo (PEIXEIRA, 2007)⁹, “a dupla tributação internacional consiste na incidência, em mais do que um Estado, impostos equiparáveis, relativamente ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo fator gerador de imposto e ao mesmo período de tributação.”

Assim, na dupla tributação jurídica internacional podemos encontrar quatro tipos de fatores, enquanto, que na tributação económica internacional existe identidades apenas em relação a três dos aludidos aspetos. Em suma, a diferença entre a dupla tributação jurídica e a dupla

⁹ A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evitar a dupla tributação, 2007, pág. 48

tributação económica consiste no facto de a dupla tributação jurídica corresponder o mesmo sujeito passivo, e a dupla tributação económica internacional corresponder a sujeitos passivos diferentes.

4.2.1.2 – Os conflitos de tributação internacional

Esses conflitos resultam da implementação pelas várias ordens jurídicas de critérios diferentes no conceito de atos tributários, quando uma situação se encontra ligada, pela diversidade dos seus elementos, a várias ordens jurídicas. Entretanto, essa desigualdade na definição do pressuposto tributário pode determinar que nenhum Estado tribute, ou de que mais de um Estado tribute, onde normalmente, sem essa bilateralidade de conexão, esta seria tributada.

No primeiro caso o conflito é positivo e resulta de uma multiplicação de impostos. Já o segundo caso, o conflito é negativo e cede a posição a uma evasão fiscal, que é muitas vezes provocada por Estados com o objetivo de atrair pessoas ou capitais aos seus territórios através das suas legislações criar os designados “Paraíso fiscais”.

A dupla tributação e evasão fiscal tributária a nível internacional têm sido evitadas, muitas vezes por falta de convenção, por medidas legislativas unilateralmente adotadas pelos Estados¹⁰.

4.2.1.3 – Princípio jurídico fundamental e constitucional

A palavra “fonte de DIREITO” admite diversos entendimentos, ou conteúdos. O essencial respeita à fonte e a razão vinculada das normas, e outra formal que respeita os revestimentos pelos quais os preceitos jurídicos se revelam. É no sentido formal que a expressão é imposta.

Por sua vez, a constituição material abarca essencialmente muitos sectores. Logo, não será aceitável que o direito a constituir família, o direito à vida, a não retroatividade da lei penal, o poder paternal, não possuam importância. Quanto ao nível fundamental, impõe ao legislador ordinário, nas situações em que a Constituição escrita for demasiado sucinta, ou por outra razão qualquer, não tiver declarado, tais princípio ou direito. Não há dúvida que a divulgação

¹⁰ Exemplo disso é a Lei 65/90, que aprovou o orçamento de Estado português para 1991, autorizou o Governo, “até que sejam celebrados convenções para evitar a dupla tributação, a estabelecer medidas unilaterais com essa finalidade relativamente aos rendimentos auferidos por cooperantes e por sociedades com sede ou direção efetiva em Portugal e proveniente de países que foram colónias portuguesas”.

das “declarações de direitos” e das regras fundamentais do chamado “Estado de direitos” trouxeram consigo o reforço a orientação neo-jusnaturalista e dar volume à ideia de uma Constituição material que se sobrepõe à Constituição formal. Esta poderá mesmo levantar o problema de uma admissível constitucionalidade formal, por inobservância de algumas ou mais regras da constituição material.

4.2.1.4 – Os princípios tributários fundamentais

A ideia de costume constitucional nem sempre autorizará o enquadramento de princípios fundamentais, inclusive os tributários, que não são enunciados pela Constituição no sistema jurídico. Uma vez que pode surgir, que alguns desses princípios nunca tenham sido inseridos em qualquer lei constitucional.

Admite ainda que certos princípios e normas de Direito Fiscal, que criam na consciência dos povos, tenham assento supra-constitucional, que se determina ao legislador, sem pôr de parte o próprio legislador constitucional. E, não tendo como objetivo qualquer enumeração de taxa em tal matéria, estes por sua vez, estariam nesse plano do citado princípio da legalidade e da anualidade do imposto, da capacidade contributiva e da igualdade de tratamento na distribuição dos custos tributários como a base da incidência fiscal.

4.2.1.5 – Lei Constitucional

A lei constitucional relativamente à fonte de Direito ocupa um lugar de extrema importância na hierarquia. Contudo, no campo de direito além da sua função comum de superioridade relativamente à lei ordinária, precisará de definir a zona reservada à lei em sentido formal, em obediência ao princípio da legalidade do imposto. Logo, a constituição, o princípio da legalidade do imposto, intercalado com o da anualidade, traduz os preceitos encontrados nos art.ºs 103.º/2, 104.º e 165.º/1-i). Contudo, o princípio da igualdade fiscal também poderá, encontrar-se nos art.ºs 13.º e 104.º/1 da Constituição.

4.2.1.6 - Os acordos de dupla tributação

A introdução de normas unilaterais das normais físicas é uma potencial causa de conflito. A natureza das coisas levou à criação de formas adequadas para a solução de tais conflitos. Assim, perto das fontes tradicionais da lei fiscal, têm originado com crescente importância,

normas fiscais que têm o seu surgimento em compromissos internacionais assumidos pelos Estados.

Contudo, é um instrumento jurídico, destinado a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal internacionais, e que se insere no Direito Internacional Fiscal¹¹.

Os acordos de dupla tributação, em que dois Estados negociem formas com vista a evitar que um mesmo facto tributário, pertencente ao mesmo sujeito passivo e no mesmo período do tempo, seja tributado em duas ou mais jurisdições, implicam uma derrogação bilateral de soberania, orientada pela regra de reciprocidade. Cada um dos Estados abdica de uma parte dos seus poderes tributários na condição de que o outro Estado contratante siga a mesma linha.

Atualmente, o Direito Fiscal Internacional pode considerar-se como um setor autónomo do Direito Fiscal, orientando-se no sentido das relações fiscais entre Estados e das colisões entre normas de Direito interno que podem criar uma dupla tributação jurídica do mesmo facto tributário, quando esse facto evidência conexão com mais de uma ordem jurídica¹².

Contudo, acordos de dupla tributação ao contrário do que sucede com os demais acordos internacionais, contêm normais jurídicas que têm como destinatários os residentes de ambos os Estados, por terem uma aplicação direta e imediata aos sujeitos passivos dos impostos por eles abrangidos, e que tenham residência em qualquer dos dois países celebrantes.

Esses acordos têm como origem e inspiração comum os Acordos-Modelo da OCDE, acordo modelo negociado numa base multilateral no âmbito desta organização internacional, e cujo comentário, ele próprio objeto de negação, constitui a referência fundamental de doutrina básica para a interpretação destes acordos.

A sua aplicação conjunta com as normas de Direito Fiscal Externo cria o Direito Fiscal Internacional como disciplina jurídica, originando uma normatividade específica para os factos tributários que têm conexão com várias ordens jurídicas.

No Direito fiscal Internacional encontram-se celebrações bilaterais, ou seja, os acordos de dupla tributação que são uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, cujo foco

¹¹ Uma descrição mais abrangente é feita por: M. Margarida Mesquita (1998), *As Convenções de dupla tributação*, Lisboa.

¹² Podemos verificar a diferença entre dupla tributação económica e jurídica, Alberto Xavier (2007), *Direito Tributário Internacional*, pp. 31 ss.

representa a fonte das competências em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação fiscal. Os Estados contratantes, quando contratam, aceitam que a sua competência tributária em relação aos residentes do outro Estado contratante seja limitada.

Os acordos de dupla tributação apresentam uma eficácia negativa, uma vez que prevalecem sobre a lei interna e operam uma derrogação parcial desta em certas zonas. Logo, as normas dos acordos de dupla tributação remetem para as normas do Direito Fiscal interno, revolvendo os conflitos entre ordenamentos, como pode suceder por exemplo, quando cada um dos dois ordenamentos considera o mesmo sujeito passivo nele residente, criando conceitos que serão aplicados a residentes dos dois países, se houver lugar da lei interna (é o caso da verificação dos elementos de conexão que definem, por exemplo, o que é um estabelecimento estável)¹³ ou contendo normas que limitam as qualificações das taxas máximas de tributação para os dividendos.

Em menor grau, os ADT podem criar deveres de cooperação e de troca de informação entre as respetivas administrações fiscais, ou seja, encontram-nos aqui na limitação (recíproca) da soberania fiscal administrativa.

Estamos, contudo, numa zona que trata principalmente de limitar, por acordo mútuo, os poderes tributários de cada um dos dois Estados contratantes. Internamente, os Estados, se forem Estados de Direito encontram-se limitados quanto aos impostos que podem criar e ao modo como podem proceder à sua aplicação, uma vez que aí encontramos uma Constituição com a sua tradicional regulação limitadora do exercício do poder tributário, o que funciona como garantia dos contribuintes. Do ponto de vista externo, e perante as múltiplas soberanias potencialmente produtoras de efeitos, temos uma situação de mera limitação fática dos poderes do Estado, manifestações na ausência de princípios vinculantes quanto ao tratado de não residentes que obtenham rendimentos no seu território. Esta situação leva a criação de diversos critérios de conexão, constituindo-se assim um dos problemas (ou uma das oportunidades) das empresas com atividades em mais do que uma ordem jurídica.

¹³ Um exemplo destes, encontramos no artigo 5º da Convenção e o protocolo entre o Portugal e os Estados Unidos da América para evitar a Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento, concluído em Washington em 6 de Setembro de 1994, aprovado pela Resolução da Assembleia da Republica nº 39/95, de 12 de outubro.

Os acordos de dupla tributação constituem, como se viu, o limite principal à soberania financeira de cada Estado e o corpus estruturante do direito Fiscal Internacional.

O ordenamento jurídico tributário está constantemente ligado ao exercício de um poder que se encontra espacialmente limitado, ou seja, os seus limites são as fronteiras de um determinado país. Contudo, factos fiscalmente relevantes, como sejam, a simples realização de atividades empresariais, obtenção de um rendimento de um qualquer trabalho, ou de investimento financeiro, não confere, em muitos casos, como a uma única ordem jurídica. Factos, esses com cada vez mais relevo nos nossos dias permitindo a formação de uma ramo de direito fiscal que apresenta ligações com mais de um ordenamento jurídico¹⁴ a nível de tratamento dos factos tributários.

4.2.1.7 - Função jurídica dos acordos de dupla tributação

A conexão com mais de uma ordem jurídica pela dupla tributação de factos tributários surge, muitas vezes, como consequência da tendência de cada estado de aumentar as suas receitas fiscais. Esta tentativa, juntamente com a necessidade de obter a igualdade entre os seus cidadãos, será crucial para o modo como são formadas as suas leis fiscais. Neste sentido, aparecem princípios comuns a várias ordens jurídicas, como o princípio da conexão pessoal.

De acordo com esse princípio, os residentes de cada país são tributados por qualquer rendimento que recebam em qualquer parte do mundo (tributação com base mundial ou princípio da sujeição ilimitada). Contudo, juntando esse princípio ao da conexão pessoal, também vigora o princípio da conexão material levando os Estados a tributarem qualquer rendimento que tenha como origem económica (fonte) o seu território. Hoje, estamos muitas vezes perante uma outra norma de incidência que tem a específica função de eliminar esse conflito (a norma do ADT) e perante normas que criam uma situação de dupla tributação (conflito de normas de incidência de cada um dos estados).

Esses acordos para além de terem a função de eliminação da dupla tributação internacional, têm como objetivo evitar a fraude e a evasão fiscal internacional, ou seja, a não tributação, ou menor tributação. Deste modo, não apenas contêm regras para a partilha de informações entre as diversas administrações fiscais, para prevenir os casos, cada vez mais frequentes, de evasão

¹⁴ Sobre esta questão, Manuel Pires (1984), da Dupla Tributação Internacional sobre o Rendimento, pp. 628 ss.

fiscal internacional, bem como, cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos seus residentes, dos chamados paraísos fiscais ou zona de baixa tributação.

Os paraísos fiscais ou zona baixa de tributação são, essencialmente, zonas em que os impostos são tendencialmente inexistentes ou que praticam um regime de segredo bancário, onde normalmente existe a possibilidade de constituir sociedades com um mínimo de regras jurídicas. Tendem, por isso, a atrair capitais dotados de grande mobilidade e também um certo tipo de atividades de natureza financeira, bancaria, seguradora ou outras atividades que podem facilmente ser objeto de deslocalização por puras razões de natureza fiscal.

A dificuldade, nestes casos, surge com a questão da dupla residência. Estas situações criam impasses na altura da tributação pois ambos os Estados envolvidos recebem a sua competência do princípio da residência, considerando-se o sujeito passivo residente nos dois Estados. Aqui tem de se seguir as regras contidas no artigo 4.º do Modelo de convenção OCDE.

No caso de Portugal e de Espanha ficou estabelecido, no n.º 4 do artigo 15.º, que o sujeito passivo iria ser tributado unicamente no Estado da residência entendendo-se que mantém uma relação mais estreita com esse Estado. Contrariamente, no caso da Alemanha e da Holanda foi adotado o princípio da fonte, sendo os trabalhadores fronteiriços tributados no Estado de onde provêm os rendimentos, quando aí auferirem a maioria dos rendimentos. Na generalidade dos casos a competência tributária é atribuída ao Estado da residência por uma questão de unidade da tributação. No entanto, quando o rendimento é auferido no estrangeiro a tributação é feita no Estado da fonte, sendo depois deduzido o imposto já pago. Verifica-se uma tributação repartida entre o Estado da residência e o Estado da fonte.

4.2.1.8 - Interesses entre os Estados

O Direito Fiscal Internacional constitui ainda uma zona dominada pela prossecução dos interesses contraditórios de cada Estado em relação ao Direito Fiscal interno de cada Estado em que sucede de forma contrária, dominado pela necessidade de conferir tutela jurídica aos direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Na área da política tributária externa, os Estados estão principalmente interessados em aumentar as suas receitas ou em utilizar a lei fiscal como modo de atrair investimentos, podemos encontrar, no Direito Fiscal Internacional, quebras ou ofensas do princípio da igualdade sem que isso levante especiais problemas, ou

seja, que falta o carácter sistemático dos sistemas de normas ordenadas em torno dos valores fundamentais contidos na sua Lei fundamental

Assim, o direito Fiscal Internacional não está da mesma forma constitucionalmente ordenado e nem com a mesma intensidade do ordenamento jurídico tributário na sua vertente interna, quando este trata de distribuir os encargos tributários entre os cidadãos de mesmo Estado.

4.2.1.9 - A relação entre o direito fiscal internacional e o direito fiscal europeu

A questão especialmente controversa hoje em dia, entre o direito tributário internacional e o direito interno português, é mais sensível à relação que as convenções de dupla tributação mantêm com o direito fiscal europeu, estando nisso um problema que tem motivado importante jurisprudência por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

O Tribunal de Justiça reconhece que a eliminação da dupla tributação *“constitui um objetivo da União Europeia cuja realização depende dos Estados-Membros e que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização nesse domínio, são estes competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos ou do património, necessários a eliminar a dupla tributação. É assim seguro para TJUE que os Estados-Membros possuem a liberdade de celebrar convenções bilaterais e de fixar os elementos de conexão relevantes à repartição da sua competência tributária, considerando o tribunal mesmo “razoável” que para esse efeito os Estados-Membros se inspirem na prática internacional e na Convenção-Modelo elaborada pela OCDE.”* (VASQUES, 2011).

Contudo, é certo que o exercício das competências dos Estados-Membros no domínio da tributação direta e da celebração de convenções de dupla tributação haverá de fazer sempre em consideração das grandes liberdades económicas europeias. Logo, o primado do direito europeu obsta a que os Estados-Membros implementem discriminações lesivas das liberdades europeias nas convenções bilaterais de dupla tributação que celebrem com países terceiros.

Entretanto, o tratamento distinguível entre residentes e não residentes, postulado pelas convenções assentes no modelo da OCDE, constitui o problema fulcral a propósito do qual o TJUE tem analisado as relações entre os ADT's e o direito europeu. As convenções de dupla tributação postulam que as pessoas singulares residentes sejam tributadas pelo seu rendimento

universal e que os não residentes sofram uma sujeição limitada apenas, à qual está via de regra associada a impossibilidade de realizar deduções de natureza personalizante.

Contudo, também as convenções postulam que as pessoas coletivas residentes sejam tributadas numa base universal e que os estabelecimentos estáveis de não residentes sofram apenas uma sujeição limitada, à qual está associada via de regra um regime de determinação da matéria tributável que exclui certas deduções ou desagravamentos de natureza objetiva.

Portanto, do ponto de vista do TJUE estas questões têm sido, o de que o tratamento diferenciado de residentes e não residentes não fere por si só o direito europeu e que essa diferenciação se ampara em última análise no princípio da capacidade contributiva, pois que só relativamente aos residentes é possível fazer o confronto entre o todo da sua força económica e o todo dos seus encargos. O tribunal de justiça exclui, porém, que das convenções de dupla tributação resultem diferenças de tratamento entre residentes e não residentes que, sem um bom fundamento, causem entraves às grandes liberdades europeias.

Portanto, estas questões têm encaminhado o TJUE a produzir jurisprudência importante durante os últimos anos, através da qual, procura reprimir os caos mais graves de discriminação sem, no entanto, pôr em causa as categorias fundamentais do direito tributário internacional. A relação do direito europeu e o direito internacional, desta forma é um dos temas mais atuais e controversos da nossa disciplina e um problema do qual se pode esperar a produção continuada de jurisprudência por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia.

4.2.2 - Direito Fiscal Europeu

Os objetivos económico-sociais da integração europeia tais como proteção do emprego, igualdade, desenvolvimento, entre outros, são atingidos através de um mercado comum e de uma união económica e monetária (artigo 2.º do TCE)¹⁵. Logo, à construção Europeia focada numa união aduaneira relativamente ao comércio de mercadorias, o que implica a proibição de direitos aduaneiros de importação e de exportação, e de outros encargos de efeito

¹⁵ A comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma união económica e monetária e da aplicação das políticas ou ações comuns a que se referem os artigos 3.º e 4.º, promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas, um elevado nível de emprego e de proteção social, a igualdade entre homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de proteção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados-membros.

equivalente (artigo 23.º e 25.º do TCE)¹⁶ Os direitos aduaneiros, encargos de efeito equivalente ou restrições quantitativas são, por natureza, medidas discriminatórias, de proteção da produção nacional, e principal obstáculo à criação de um mercado comum, no qual as mercadorias dos vários estados podem ser vendidas em qualquer local do espaço economicamente integrado sem qualquer barreira de entrada.¹⁷

Para garantir a plena liberdade de circulação sem qualquer discriminação para pessoas, mercadorias, serviços e capitais, a União Europeia apresentou um novo tipo de Direito de relações fiscais internacionais, o Direito Fiscal Europeu, ou comunitário.

A existência de direito fiscal europeu, no sentido de um conjunto de disposições fiscais que vigoram em todo o espaço da Comunidade Europeia, foi deste modo, uma das consequências e uma das condições necessárias para a construção do mercado comunitário¹⁸.

Na área dos impostos sobre o rendimento, isso aconteceu não tanto pela regulação diretamente feita pelos tratados que balizam a União Europeia, mas, essencialmente, como uma consequência da construção do mercado único e pela necessidade de destruir os obstáculos fiscais a essa construção.

Todavia, o que tem de novo no Direito Fiscal Comunitário não é o facto de os Estados limitarem por esta via os seus poderes tributários, como já acontece na celebração de tratados (bilaterais), mas pelo facto de que nestes tratados, os Estados acordarem em negociação bilateral, o alcance das suas leis internas. O que encontramos no fenómeno de harmonização fiscal europeia é um conjunto de países que, no espaço comunitário, concordam multilateralmente na definição por acordo dos aspetos essenciais de algumas das suas leis fiscais. Ou seja, passamos dos limites negativos ou efeito negativo a nível das taxas, (poder de

¹⁶ Artigo 23.º 1) A comunidade assenta numa união aduaneira que abrange a totalidade de comércio de mercadorias e implica a proibição entre os Estados-membros, de direito e aduaneiro de importação e exportação e de quaisquer os encargos de efeitos equivalente, bem como a adoção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com os países terceiros.

Artigo 25.º São proibidos entre os Estados-membros os direitos aduaneiros de importação e exportação ou os encargos de efeito equivalente. Esta proibição é igualmente aplicáveis ao direito aduaneiros da natureza fiscal.

¹⁷ Contudo, o artigo 90º, refere que nenhum estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superior às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares” nem fazer “incidir sobre os produtos dos outros estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções”.

¹⁸ Para uma descrição deste tipo de construção jurídica, em boa parte por via jurisdicional, Bem J. M. Terra e Peter J. Wattel, (The Hague: 2005) *European Tax Law*.

tributar) que caracterizam os tratados, para a definição dos princípios pelos quais cada Estado deve tributar os seus cidadãos.

5 - Os princípios internacionais de tributação

5.1 – Princípio da residência

A aplicação territorial dos modernos sistemas de tributação dos rendimentos centra-se em dois princípios fundamentais, da fonte e da residência.

O princípio da territorialidade insere-se na soberania territorial, visto que a tributação incidirá sobre fatos que tenham ocorrido no território de um dado país, ainda que o beneficiário do rendimento seja não residente.

O princípio da residência segundo (VASQUES, 2011) *“exprime a noção de que a residência constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do Estado em que reside o titular”*. Ora, o princípio da residência situa-se na ideia de que o Estado em que uma pessoa singular ou coletiva reside ou tem a sede, é aquele que apresenta os vínculos de solidariedade mais intensos que originam os deveres de pagar os impostos.

A realização desse princípio passa, por via de regra, pela adoção de um sistema de tributação universal, ou seja de sujeição ilimitada, de forma que todos os rendimentos de uma pessoa ficam sujeitos ao imposto do estado da residência, inclusive todos os rendimentos que tenham fontes em vários Estados.

O princípio da residência constitui o princípio dominante na estrutura dos sistemas tributários contemporâneos e entende-se com maior facilidade.

Tem a dominação de Estado de residência a tributação da universalidade do rendimento de uma pessoa que mais facilmente se consegue compreender a sua determinação económica e calcular as despesas necessárias à angariação dos rendimentos e à sua subsistência pessoal. Ou seja, é a sujeição ilimitada dos rendimentos ao imposto do estado da residência que melhor permite concretizar o princípio da capacidade contributiva, levando desse modo a explicação da sua predominância atual.

5.1.1 - Residência a nível internacional

A dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos.

É não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo, ou seja, tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos, como a origem da produção do rendimento e a residência do beneficiário. Este conceito exprime um sentido diverso, de forma que o mesmo sujeito pode ser residente ao mesmo tempo em ambos os Estados em concurso.

A diversidade de elementos de conexão, ainda trava hoje um conflito entre dois grandes princípios que se arrogam validade geral da matéria de tributação do rendimento e da fortuna (o princípio da fonte e da residência).

Em consideração num movimento internacional de capitais, interessa distinguir o País onde se situa a empresa ou quem recebe o investimento e onde se obtém a renda produzida pelos capitais (país da fonte) e o país onde reside o titular dos fundos fornecidos e que aufer a renda dos capitais investidos no exterior (país da residência).

A discussão em volta de qual o princípio que deveria preponderar na formulação das leis fiscais partiu, em regra, da premissa segundo o qual o país da fonte, é o país menos desenvolvido, importador de capitais, enquanto o país da residência, é o país industrializado, exportador de capitais.

Por sua vez, se no princípio da territorialidade, a sua aceção mais estreita de territorialidade real ou critério territorial, fosse mundialmente respeitado, conduziria à atribuição exclusiva do direito de tributar ao país da fonte e obrigaria o país da residência a isentar os rendimentos produzidos fora do seu território, ainda que nele auferido pelos seus residentes. A dupla tributação internacional, se não for excluída, será com certeza, um fenómeno internacional, se não for por completo eliminada, será com certeza, um fenómeno de muito mais reduzidas proporções.

Não é isto, porém, o que sucede. Ninguém põe hoje em dúvida o direito do país da fonte de tributar o rendimento nele produzido, por razões evidentes ligadas à fonte de conexão entre o país da fonte e a produção do facto tributário. Mas isto não tem impedido que os países da residência se arroguem também do direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos seus residentes, invocando essencialmente cinco razões.

A primeira é de que no princípio da igualdade, os países exploradores de capitais mais desenvolvidos adotam em regra, um imposto das pessoas singulares. Ou seja, se não tributassem os rendimentos auferidos de fonte estrangeira, violariam o princípio da igualdade, no sentido, da não discriminação entre os seus residentes, em que, só réditos produzidos internamente seriam mais penosamente tratados.

Por outras palavras, os princípios em que assentam os impostos pessoais sobre o rendimento, igualdade e prosperidade levam em linha reta à tributação do rendimento global do contribuinte, sem discriminação de origens e fronteiras e, portanto, ao princípio da universalidade ou do rendimento universal.

A segunda razão refere que o *“país da fonte pode com justiça invocar a proteção que confere à empresa produtora do rendimento no seu território, não o é menos que o país da residência também outorga proteção e vantagens aos que nele residem, os quais justificam uma imposição dos seus réditos globais”*. (XAVIER, 2007)

Isso seria certo, não só quanto às pessoas singulares, mas também quanto às pessoas coletivas, quando têm no seu território a direção efetiva. Não se poderá mesmo afirmar, que é nessa direção efetiva e não no país da fonte, que os rendimentos são fabricados.

A terceira razão diz-nos que o país da fonte, para atrair capitais estrangeiros, lhe concede significativos incentivos fiscais, designadamente isenções, se o país da residência não tributar o rendimento de fonte estrangeira, encontrar-se-á uma injustificada “evasão” de impostos.

Por último, a quarta e a quinta razão, não se prendem diretamente a uma justificação doutrinária geral, mas à defesa de interesses e a objetivos de política económica. Contudo, a não tributação dos rendimentos de fonte estrangeira representaria uma intolerável perda de receitas para o tesouro do país da residência e seria um estímulo à exploração de capitais, pois que os rendimentos da sua aplicação no estrangeiro seriam menos severamente tributados do que os de produção interna.

Embora ainda se discuta uma nova configuração destes princípios, a verdade é que atualmente existe um consenso quanto à igual legitimidade dos dois critérios de conexão com o território que justificam a tributação por um dado Estado, a residência do contribuinte e a fonte do rendimento, encontrando-se as divergências quanto à maior ou menor amplitude do conceito de fonte, ou seja, quanto aos critérios que permitem “localizar” a fonte num dado território.

Logo, por exemplo, certas legislações não se contentam com o critério da fonte para fundamentar a tributação dos não residentes, limitando-se, a tributá-los no seu território. Refere-se então o princípio do estabelecimento estável que exprime uma formulação restrita do princípio da fonte. O problema reside em saber qual a extensão do poder de tributar, uma vez constatada uma conexão pessoal ou objetiva com o território. Esta questão liga-se ao princípio da universalidade e da territorialidade.

Enquanto, que os princípios da fonte e da residência dizem quais são as conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um estado, eles não respondem diretamente à questão de saber qual a extensão desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas.

Contudo, conceptualmente várias combinações de critérios são possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adotam o elemento de conexão-residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa singular ou pessoa coletiva, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto da fonte interna, quanto de fonte externa, resultando daí que se fale num princípio da universalidade que conduziria, assim, a uma extensão “extraterritorial” da lei interna.

5.2- Princípio da fonte

O princípio da fonte constitui o elemento decisivo na tributação da competência para tributar e que, em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do estado em que tenham origem.

O princípio da fonte centra-se na ideia de que o Estado tem um rendimento concreto cuja origem é aquela que mais contribui para a respetiva formação. A realização completa desse princípio passaria pela adoção de uma sistema de tributação estritamente territorial, em que, em cada Estado seriam tributados os rendimentos que nele tivessem origem, independentemente do país em que o respetivo titular se pudesse considerar residente.

5.2.1 – Dicotomia entre o princípio da fonte e residência

O princípio dominante, ou seja, princípio da residência no surgimento dos modernos sistemas de tributação do rendimento, não deixa de caber neles um papel importante à tributação cuja

base é o princípio da fonte. Contudo, na forma geral dos ordenamentos jurídicos em que para o residente fique obrigado também a pagar imposto, embora apenas sobre os rendimentos com origem no território, de acordo com um método que com frequência diz-se de sujeição limitada.

A combinação desses dois princípios encontra-se na lei portuguesa, seja no artigo 13.º da LGT, como também nos códigos de IRS e do IRC, ambos empregando os elementos da residência e da fonte na delimitação da incidência subjetiva e da extensão da obrigação de pagar o imposto.

O artigo 13.º do CIRS determina que ficam sujeitas a imposto as pessoas singulares que residam em território português como também as pessoas singulares que nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. O artigo 15.º do mesmo Código refere, porém, que é amplo o âmbito da sujeição e que, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide *“sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”*, já as pessoas não residentes o imposto incide exclusivamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

Também o artigo 2.º do CIRC determina que ficam sujeitas a imposto não apenas as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português mas também aquelas que, não possuindo sede ou direção efetiva no nosso território, obtenham nele rendimentos que não estejam sujeitos a IRS. O artigo 4.º do CIRC acrescenta, porém, que relativamente às primeiras o IRC *“incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”*. Já as segundas ficam sujeitas a IRC apenas *“quanto aos rendimentos nele obtidos”*, considerando-se como tais, aqueles que sejam imputáveis a um seu estabelecimento estável situado em território português.

5.3 - Princípio da nacionalidade

Para a convenção contra a dupla tributação, o significado dos nacionais designa todas as pessoas singulares que tenham a nacionalidade ou a cidadania de um Estado contratante, bem como todas as pessoas coletivas, sociedade de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num Estado Contratante¹⁹.

¹⁹ Artigo 3.º, nº1, alínea g) do Modelo de Convenção da OCDE de 2000/2005

A determinação da nacionalidade das pessoas singulares deve fazer-se à luz da lei do Estado cuja nacionalidade se invoca.

Em relação às pessoas coletivas, reforçamos que a sua nacionalidade tem origem na lei da respetiva constituição, por isso são pouco significativos, os outros critérios frequentemente adotados pelas legislações internas, como o da sede social, da direção efetiva, da origem dos capitais ou da nacionalidade das pessoas que detêm o controlo da sociedade²⁰.

Ou seja, em matéria de nacionalidade das pessoas coletivas, as convenções optam pela teoria da incorporação. Em concordância com essa harmonização, a nacionalidade da pessoa coletiva é dada pela law of incorporation, e esta não tem de ser a lei do lugar onde se procedeu à constituição da sociedade, mas sim a lei de acordo com o qual a constituição se efetuou. E isto, por influência dos direitos anglo-saxónicos, que impõem reconhecer a manifestação do poder publicístico de outros Estados, entre os quais, insere-se ainda de harmonia com os mencionados direitos, o poder de criação de entes jurídicos.

Face às convenções, são realidades juridicamente diferentes, sociedades estrangeiras que são constituídas conforme com as leis em vigor num país estrangeiro, independentemente do seu domicílio e sociedades residentes no exterior são as domiciliadas no exterior, seja qual for a respetiva “lei de incorporação”. Logo, um exemplo destes é uma sociedade incorporada conforme as leis holandesas, com sede na estatutária França e com direção efetiva no Reino Unido, será para efeito da convenção como de nacionalidade holandesa. Contudo, a conexão a partir desse momento já não poderia ser enunciada para efeitos de determinar a aplicação subjetiva de um tratado em função da residência ou domicílio, visto que nesse caso prevalece a conexão francesa ou inglesa.

Deste conceito de sociedade estrangeira convém diferenciar o de sociedade offshore, que designa as sociedades que, embora tendo a sua sede num país, exercem toda a sua atividade própria no estrangeiro, como sucede com as forieng personal holding corporations dos Estados Unidos e ainda com as sociedades constituídas ao abrigo de leis específicas dos chamados “paraísos fiscais” como também as sociedades das Ilhas Virgens Britânicas.

²⁰ O artigo 3.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais refere que “as sociedades comerciais têm como lei do Estado onde se encontra situada a sede principal e efetiva da sua administração. A sociedade que tenha em Portugal a sede estatutária não pode, contudo opor a terceiros a sua sujeição a lei diferente da lei portuguesa”

Também não podemos confundir o conceito de sociedade de capital estrangeiro, que denomina as sociedades, cujo capital social é detido em maior quantidade por residentes no exterior, nem o conceito de sociedade estrangeira de capital nacional, que se refere a subsidiárias de sociedades portuguesas, com sede no estrangeiro relativamente o conceito de sociedade estrangeira, tal como designado nas convenções contra a dupla tributação.

Princípio da nacionalidade da tributação é uma compreensão da relação de cidadania que tem como base o vínculo da nacionalidade (foi Mancini que viu a nacionalidade como fonte de direito). As críticas à teoria da nacionalidade (critérios para a atribuição da cidadania, praticabilidade) contribuíram de forma positiva para o princípio da territorialidade da tributação.

6 - Conceito de rendimentos sujeitos a tributação

A textualização fiscal de rendimento é uma questão problemática e tem apresentado uma evolução ao longo do tempo, tendo-se passado de uma definição restrita para uma aceção ampla, com o que se pretendeu definir mais corretamente a capacidade contributiva dos sujeitos objeto da tributação.

Numa fase inicial o rendimento apresentava uma definição como sendo, o produto obtido durante um determinado período, através da participação na atividade produtiva, ou como alguns autores dizem, o “produto periódico da exploração de uma fonte económica durável”, tal como capital ou trabalho ou a combinação dos dois fatores. Esta conceção, que sobre a denominação de teoria da fonte ou do rendimento-produto, obteve uma enorme consagração legislativa através dos chamados impostos parcelares sobre o rendimento, baseia-se numa aceção restrita do rendimento já que as suas condições quanto à fonte e à periodicidade excluem do rendimento os ganhos e perdas de capital e os proveitos ocasionais, por exemplo os subsídios ou prémios de lotaria que não provêm da participação do sujeito passivo económico numa atividade produtiva.

Mas atualmente, segundo (RICARDO; GUIMARÃES, 2012) o rendimento é “*o quantitativo que uma pessoa pode gastar durante um determinado período sem quebra ampla do património que detinha no início desse período*”.

O conceito de rendimento na sua aceção jurídica apresenta-se como o pressuposto do facto tributário em IRS, integrado por um elemento objetivo e por um elemento subjetivo. Por sua vez, esse elemento concretiza-se nos quatro aspetos seguintes:

Material, em que se define a composição do rendimento sujeito a imposto, e se precisa o conceito de obtenção do rendimento;

Temporal – em que se define a regra temporal que condiciona a verificação do facto tributário ou da exigibilidade do imposto;

Espacial - concretizado no princípio da territorialidade;

E por último, pelo aspeto quantitativo, que tem por objetivo as regras de determinação da matéria/rendimento coletável, conferindo um conteúdo material e não meramente instrumental na relação jurídica tributária de IRS, com importantes consequências.

O elemento subjetivo do pressuposto objetivo faz relevar a particularidade de o rendimento só estar sujeito a tributação quando obtido por alguém que, neste caso, tem de ser sempre uma pessoa singular ou física, imediata ou mediata.

O pressuposto subjetivo do IRS analisa-se em duas modalidades de sujeição passiva: a sujeição passiva pessoal e a sujeição passiva real. A pessoa singular e física é o sujeito passivo do imposto (Art.º 13.º n.º 1 do CIRS).

A primeira distinção que em sede de incidência pessoal, se torna necessária efetuar, decorre do princípio da territorialidade e do elemento de conexão subjetivo traduzido na residência, com base nele se distingue entre sujeito passivo residente em território português e sujeito passivo não residente. De acordo com o artigo 15.º do CIRS o sujeito passivo residente é tributado pela totalidade do seu rendimento, incluindo o obtido fora do território português, verificando assim o princípio da universalidade.

O artigo 16.º do referido código estabelece elementos de conexão que permitem considerar uma pessoa como residente em território português. Os sujeitos passivos não residentes ficam, em regra, sujeitos ao imposto real, embora diversamente apurado, sobre os rendimentos obtidos, na realidade ou por presunção legal, em território português, permitindo ao Estado afirmar e exercer sobre eles a sua soberania fiscal. Esses elementos de conexão são expressos

no art.º 18.º do CIRS e gravitam, principalmente, em volta da localização da fonte do rendimento (critério da fonte económica).

Definido o conceito de rendimento sujeito a tributação – incidência objetiva ou real, importa realçar a incidência subjetiva ou pessoal, ou seja, quem está sujeito a imposto, no ponto seguinte definimos em concreto quem está sujeito a este imposto.

7- Conceito de sujeitos passivos

A incidência subjetiva ou pessoal do imposto pode ser encontrada nos vários códigos fiscais, mas o conceito de sujeito passivo encontra-se na Lei Geral Tributária que surgiu com o objetivo de clarificar e sistematizar os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal. Também diversos autores abordaram este conceito, dos quais selecionamos alguns, salientando a importância da sua opinião sobre o tema.

Assim, segundo o art.º 18.º n.º 3 da LGT, *“O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”*.

Entretanto o mesmo diploma considera como sujeito passivo quer o contribuinte direto²¹, quer o substituto, quer ainda o responsável, adiantando, contudo, a alínea a) do n.º 4 do mesmo art.º 18.º que não é sujeito passivo quem suporta o encargo do imposto por repercussão legal (sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias).

Ao longo dos anos houve uma evolução relativamente ao significado de sujeito passivo, ou seja, o artigo 10.º do Código de Processo Tributário de 1991 definia o sujeito passivo como sendo *“os contribuintes, incluindo os substitutos e responsáveis, bem como outras pessoas sobre as quais recaiam obrigações daquela natureza”* (natureza tributária). Deste momento, usa-se a designação *“contribuinte direto”* e parece não se considerar como contribuintes os substitutos e os responsáveis.

²¹ De acordo com Manuel Freitas Pereira, o contribuinte direto resulta que estamos perante a entidade relativamente à qual se verifica o facto gerador do imposto.

Segundo (PEREIRA, 2007), *“o contribuinte é a pessoa ou entidade em relação à qual se verifica o facto tributário, aquele que se encontra descrito”* na previsão da norma tributária material para definir o elemento subjetivo do facto gerador do imposto²².

De acordo com (NABAIS, 2009), o contribuinte de facto é aquele que *“suporta economicamente o imposto”*. Todavia, o conceito de contribuinte é um conceito jurídico e a repercussão, quando legalmente prevista como é a regra dos impostos sobre o consumo, caracteriza o suportador do imposto não apenas em termos económicos, mas também em termos jurídicos, uma vez que, para além de uma obrigação jurídica de repercussão formal, temos uma obrigação natural de repercussão material.

Ainda segundo (PEREIRA, 2007), *“por vezes, a repercussão está definida na própria lei como querida pelo legislador, de modo a que o imposto atinja a capacidade contributiva por ele visada, caso em que se denomina de repercussão legal e pode dar ao contribuinte de facto determinados direitos em termos de reclamação, recurso ou impugnação”*.

Por isso, segundo (NABAIS, 2010), refere que *“não admira que a al. a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT fale de repercussão legal e reconheça legitimidade processual ativa ao consumidor final ou adquirente de serviços para impugnar, administrativa ou judicialmente, o correspondente ato tributário.”*

Segundo, (VASQUES, 2011), *“o conceito legal do sujeito passivo desdobra-se assim, em três categorias menores: a do contribuinte direto, aquele que se encontra vinculado ao pagamento de um tributo em virtude de preencher ele próprio as respetivas normas de incidência; a do substituto tributário, aquele que fica obrigado ao pagamento de um tributo em vez do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior segurança e facilidade; e a do responsável tributário, aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo além do contribuinte, quando este não seja capaz de o fazer.*

Por sua vez, e de acordo com (PEREIRA, 2007), o devedor do imposto, *“é a pessoa ou entidade que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação do imposto.”*

Finalmente, *“o sujeito passivo é o titular da capacidade contributiva, do rendimento ou da riqueza sobre o que incide o imposto”*, como refere (CAMPOS, 2012).

²² Xavier, Alberto, Manual de Direito Fiscal págs. 353 e 354.

Pelo exposto, é de realçar o interesse que tem despertado o estudo deste conceito, a que não é alheio o facto de se tratar de um elemento preponderante na aplicação das leis fiscais, ou seja, a quem deve o Estado exigir o pagamento de um determinado tributo a que julga ter direito. Este conceito está contudo associado a um outro que se apresenta no ponto seguinte.

8 – Regras de tributação em termos da soberania fiscal

8.1 – Sujeitos passivos residentes

O conceito de sujeitos passivos residentes em território português, em sede de IRS, encontra-se explanado no art.º 16.º do respetivo código e do qual salientamos as principais condições:

- “a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residente habitual;*
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;*
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”*

Refere ainda a respetiva norma que para efeitos do disposto nas alíneas anteriores, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

A lei²³ que procedeu à reforma da tributação das pessoas singulares, a qual produz efeitos a partir de 1 de janeiro 2015 e no que respeita ao conceito de residência, o art.º 16.º do CIRS foi alterado eliminando um dos critérios para que um sujeito passivo fosse considerado como residente, pois bastava que um dos membros do agregado familiar fosse residente para que todos os restantes o fossem, situação que foi alterada, e atualmente a residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado, conforme n.º 5 do citado artigo.

²³ Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro

Sobre este conceito de sujeitos passivos residentes em território português, acresce referir ainda que o legislador considerou haver algumas particularidades para os sujeitos passivos residentes nas Regiões Autónomas. Assim, de acordo com o art.º 17.º do código referido, as pessoas residentes no território português são residentes numa Região Autónoma quando permaneçam no respetivo território por mais de 183 dias, que nesta se situe a sua residência habitual e aí esteja registado para efeitos fiscais, ou que ali tenham o seu principal centro de interesses, considerando-se como tal o local onde se obtenha a maior parte dos seus rendimentos.

A aplicação territorial dos sofisticados sistemas de tributação dos rendimentos centra-se em torno de dois princípios essenciais - da residência e da fonte.

Segundo (VASQUES, 2011), o princípio da residência *“exprime a noção de que a residência constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que, em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do estado em que reside o seu titular.”*

Assim, o princípio da residência foca-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou coletiva reside, é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos.

Entretanto, a concretização deste princípio passa, via de regra, pela adoção de um sistema de tributação universal, e dito por outra forma de uma sujeição ilimitada, em concordância com o qual todos os rendimentos de uma pessoa ficam sujeitos ao imposto do estado da residência, incluindo-se aí os rendimentos que tenham fonte em diferentes Estados.²⁴

Contudo o princípio da residência constitui o princípio dominante na estruturação dos sistemas tributários contemporâneos e entende-se que assim seja.

Chama-se o estado de residência a tributação da universalidade do rendimento de uma pessoa que melhor conseguimos compreender a sua força económica e calcula-se as despesas necessárias à angariação dos rendimentos e à sua subsistência pessoal. Ou seja, é a sujeição ilimitada dos rendimentos ao imposto de estado da residência que mais facilmente permite

²⁴ Sobre os princípios da residência e da fonte, remetemos para Paula Rosado Pereira (Coimbra, 2011) *Princípio do direito fiscal Internacional: Do paradigma Clássico do Direito Fiscal Europeu*, pag. 85-131; Alberto Xavier (Coimbra, 2007) *Direito Tributário Internacional*, pag. 22-30 e 226-232.

concretizar o princípio da capacidade contributiva, exemplificando-se desta forma a sua predominância atual.

O princípio da fonte de acordo com (VASQUES, 2011), em relação ao princípio da residência, refere a *“noção de que a fonte constitui o elemento decisivo na tributação da competência para tributar e que, em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto em que tenham origem.”*

Este princípio por sua vez baseia-se na ideia de que o estado em que um concreto rendimento tem origem é aquele cuja ação mais contribui para a respetiva formação.

A total concretização deste princípio passaria pela adoção de um sistema de tributação estritamente territorial, de forma que em cada estado ficassem sujeitos a imposto os rendimentos que nele tivessem origem, independentemente do estado em que o respetivo titular seja considerado residente.

Assim, se o princípio da residência constitui o princípio dominante na construção dos modernos sistemas de tributação do rendimento, entretanto, não deixa de inserir neles um papel importante à tributação baseada no princípio da fonte.

Contudo na generalidade dos ordenamentos jurídicos em que para os residentes vigora um sistema de tributação universal, é frequente que os não residentes fiquem obrigados também a pagar impostos, apesar de apenas sobre os rendimentos com origem no território, em concordância com um método que é habitual chamar-se de sujeição limitada.

8.1.1 - Conceito de residência na Lei Portuguesa

Como já foi referido no ponto anterior a reforma de tributação das pessoas singulares alterou significativamente este conceito. Atualmente a determinação da condição de residente no domínio do CIRS é essencialmente sustentada pela regra geral de que os sujeitos que permaneçam em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, ou tendo permanecido menos tempo aí disponha num qualquer dia do referido período da habitação que faça supor que ocupa como residência habitual, são aqui considerados como residentes. Este conceito de residência não se esgota nestas duas condições, embora sejam as mais revelantes.

É também de salientar o n.º 3 do art.º 16.º, o qual define que *“as pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1”*.

Contudo, segundo (TEIXEIRA; CUNHA, 2012) para além dessa regra geral, há as regras supletivas que têm subjacentes intenções várias, *“algumas pretendem impedir situações em que haja uma intenção clara por parte do sujeito passivo de se esquivar à aplicação da regra geral, como a que determina a residência com base na detenção de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter ocupada como residência habitual”*.

Entretanto, outras que com apoio em presunções, pretendem tratar como residente sujeitos passivos que apenas têm probabilidade de o serem, ou só o são por uma equiparação por via legal entre a situação em que se encontram e a condição de residência.

Através do pressuposto subjetivo do IRS, torna-se necessário evidenciar o elemento de conexão subjetivo traduzido na residência, ou seja, com base nele se distingue entre sujeitos passivos residentes em território português e os sujeitos passivos não residentes em território português.

Assim, sujeitos passivos residentes são tributados em IRS pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, concretizando assim o princípio de universalidade. É o mesmo que ter em conta que a lei estabelece no artigo 16.º um quadro alargado de elementos de conexão que permitem considerar uma pessoa como residente em território português.

Os sujeitos passivos não residentes ficam, em regra, sujeitos a um imposto real, embora muitas vezes apurado, sobre os rendimentos obtidos, na realidade ou por presunção legal, em território português.

Contudo, há situações como no caso dos tripulantes dos navios e aeronaves, que podem não estar num território concreto mais de 183 dias seguidos e interpolados, que é em regra dominante na maior parte dos países para se ser tributados como residentes. Entretanto, no que concerne às funções desempenhadas no estrangeiro, esta norma tem em vista essencialmente o pessoal consular e diplomático que, ao abrigo da convenção de Viena sobre Relações Consulares (Artigo 49.º) e convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas (artigo

34.º), estão isentos de tributação no país onde desenvolvem essa atividade. Logo, se não fossem tributados no país ao serviço do qual estão, ficavam livres de tributação.

Também existem situações como a de residências relativamente aos nacionais que deslocam a sua residência fiscal para um local onde o regime fiscal seja claramente mais favorável, no ano em que ocorre a mudança e nos quatro anos seguintes, salvo se o interessado apresentar provas em contrário, designadamente exercer atividade temporária por conta de uma entidade patronal domiciliada em território português, no sentido de evitar que ocorra a mudança da residência para beneficiar de um regime de tributação mais favoráveis. Esta norma visa evitar ou combater a evasão fiscal.

Logo, segundo (CATARINO; GUIMARÃES 2012) *“a obtenção em território português é determinada pela existência de elementos de conexão que, estabelece um vínculo entre os rendimentos e o território português, permite ao Estado afirmar e exercer sobre eles a sua soberania fiscal.”*

Tais elementos de conexão estão consagrados no art.º 18.º e focam-se, em torno da localização da fonte do rendimento ou da entidade devedora do rendimento.

Assim, a adaptação do imposto às regiões autónomas, a introdução de figuras como o “residente não habitual” (art.º 16.º n.º 8), a imposição não discriminatória da União Europeia e a necessidade de se considerar, no caso concreto, a aplicação ou não de uma convenção de dupla tributação, torna, no entanto esta distinção mais complexa.

Assim, como já foi referido, os sujeitos passivos residentes são tributados em Portugal pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (art.º 15.º n.º 1).

A indiferença só não é por causa das convenções de dupla tributação jurídica internacional. A determinação do local, fora do território português, de obtenção dos rendimentos aqui sujeitos a tributação por força do princípio da universalidade é essencial para aplicação da convenção que no caso concreto for aplicável.

O outro motivo pelo qual a localização do território da obtenção do rendimento não é indiferente foca-se, naturalmente, com a retenção na fonte. Esta situação originou numa descaracterização objetiva do art.º 18.º uma vez que, na ausência de uma norma específica ao nível do quadro legal da retenção na fonte, é que se estabeleça os critérios de localização em

Portugal dos rendimentos obtidos por residentes para efeitos de retenção na fonte, passou a socorrer-se para esse efeito ao art.º 18.º, embora na sua génese, não tivesse esse objetivo.

No entanto, o objetivo do art.º 18.º era o estabelecimento de elementos de conexão do rendimento com o território português, tendo em vista a dualidade de sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes, para que, em relação aos rendimentos por estes aqui obtidos, não houvesse dúvidas sobre a suscetibilidade da sua tributação em Portugal.

Relativamente à retenção na fonte, ou apresentação de declaração periódica, isso era nesta sede, irrelevante. Observa-se o caso paradigmático do estabelecimento estável, em que faz sentido falar de estabelecimento estável quando está em causa um sujeito passivo não residente que, através dele, obtém rendimentos em território português. As regras de retenção na fonte aplicáveis a rendimentos obtidos por esse estabelecimento estável haveriam de reger-se pela mesma regra dos rendimentos obtidos em território português para os sujeitos passivos residentes.

Considerando que antes se referiu, a análise científica do art.º 18.º é hoje praticamente impossível, uma vez que, com o decorrer do tempo, ele foi acomodando regras que ainda obedeciam aos objetivos originários, ao mesmo tempo que foi somando e acrescentando outras que claramente visam a sua aplicação a residentes em matéria de retenção na fonte.

8.1.2 - O conceito de residência à luz da União Europeia

O conceito de residentes à luz do direito fiscal da União Europeia, no domínio da tributação direta, tem como função determinar os sujeitos passivos que podem beneficiar da aplicação de uma determinada Diretiva, e não, como no direito interno, determinar a dimensão espacial do facto tributário, ou seja, tanto nesse contexto como também no direito internacional, a determinação do facto relevante é feito através de regras de direito interno. Ou seja, são as diretivas (pelo menos as mais marcantes no domínio da tributação direta, nota-se, pois, no domínio da tributação indireta o enquadramento é totalmente distinto), têm como pressuposto de aplicação a verificação de factos tributários no domínio interno. Exceção que sucederá se a proposta da diretiva do conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades for aprovada, pois funciona como um verdadeiro código fiscal em cujas disposições se prevê o próprio facto tributário nas diversas dimensões.

Entretanto, tal como no domínio da Convenção Modelo da OCDE, também foi dito no contexto do direito Fiscal da União Europeia a determinação da condição de residência é deixada a cargo do direito interno dos Estados-Membros. Apesar disso, sem prejuízo dos comentários do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE em que cita que não podem ser considerados como residentes, os sujeitos passivos que tenham perdido essa condição no Estado-Membro à luz de cujo direito são residentes²⁵ e na introdução de um tratado fiscal com um Estado terceiro. No entanto, podemos constatar que no Direito Fiscal da União Europeia não existe um conceito autónomo de residente.

8.2 – Sujeitos passivos residentes não habituais

No sentido de acompanhar a política fiscal internacional e com o objetivo de atrair para o território nacional um conjunto de investimentos, bem como, promover e integrar um regime de incentivo à investigação e desenvolvimento, foi introduzido no sistema fiscal português através do D.L. 249/2009, de 23 de setembro, o qual produziu uma alteração ao art.º 16.º do CIRS introduzindo a figura de “residente não habitual”. Este regime é direcionado a pessoas singulares que desloquem a sua residência fiscal para Portugal, tornando-se fiscalmente residentes, desde que, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, ao ano em que pretendam que tenha início a tributação em sede de IRS.

Se um sujeito passivo pretender beneficiar deste regime, tem de solicitar junto da Autoridade Tributária a sua inscrição como residente não habitual, adquirindo assim o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

A criação deste regime visa a competitividade e atração de profissionais qualificados, em determinadas atividades de prestação de serviços consideradas como de “elevado valor acrescentado” nomeadamente nas áreas da propriedade intelectual, industrial ou *Know-how*, geradoras de rendimentos enquadráveis nas categorias A e B do IRS. A tabela de atividades relevantes para o efeito faz parte integrante da Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro.

Quanto à tributação destes sujeitos passivos, temos de considerar que ela se torna bastante atrativa, quer para os rendimentos do trabalho dependente e independente obtidos em território nacional que provenham de atividades enquadráveis na tabela anexa à portaria acima

²⁵ Bem J. M. Terra e Peter J. Wattel (2008), pág. 79 e ss

citada, os quais são sujeitos a uma taxa especial de tributação de 20%, embora possam ser englobados por opção do sujeito passivo, de acordo com o art.º 22.º n.º 3 a) conjugado com o art.º 72.º n.ºs 6 e 8 do CIRS, quer quanto aos rendimentos obtidos no estrangeiro, os quais beneficiam de isenção, desde que reunidos um conjunto de requisitos previstos no art.º 81.º e respetivas convenções para evitar a dupla tributação assinadas com o estado da proveniência dos rendimentos.

8.2.1 - Definição dos residentes não habituais

A imagem do residente não habitual reflete, à semelhança do que tem vindo a acontecer nos outros países, de forma a atrair os profissionais dos diferentes sectores de atividade económica para Portugal, por meio do estabelecimento de um regime especialmente atrativo. Portugal, com o intuito de uma mudança na sua política fiscal internacional veio criar e introduzir no sistema fiscal nacional a figura do residente não habitual, um regime destinado a pessoas singulares que deslocam a sua residência fiscal para Portugal.

De facto, este regime é uma forma de atrair para o território português profissionais não residentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, conforme consta na Portaria já referida, bem como, beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, por via do estabelecimento de um regime fiscal especialmente atrativo, introduzindo assim, este regime de tributação dos rendimentos dos residentes não habituais, em sede de IRS, à semelhança do que tem vindo a suceder noutros países, nomeadamente, Suíça, Inglaterra, Espanha e França.

Este regime teve, também, a intenção de atrair rendimentos e património líquido muito elevado e que se caracterizam pela mobilidade internacional, em que na maioria das vezes são movidos por incentivos fiscais para as suas decisões.

Segundo (BORGES; SOUSA, 2009), este regime *“não é experiência isolada ou pioneira no domínio da tributação do rendimento dos expatriados.”*

Essa situação como ficou expressa no artigo 16.º n.º 6 (atual n.º 8), considera-se como “residentes não habituais” em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do mesmo artigo, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

8.2.2 - Para ser considerado como “residente não habitual”

No sentido de promover e estimular a economia nacional, como já foi referido, o Decreto-Lei 249 de 23 de setembro de 2009 criou um novo regime fiscal para o residente não habitual em sede de IRS, permitindo aos sujeitos passivos adquirirem o direito de serem tributados como residentes não habituais se reunirem certos requisitos, e desencadearem determinados procedimentos para obter esse estatuto.

Assim, consideram-se residentes não habituais em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos do art.º 16.º, n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos 5 anos anteriores, conforme dispõe o n.º 8 do referido artigo.

O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português, como podemos verificar no n.º 9 do mesmo artigo.

O sujeito passivo deve requerer o estatuto de residente não habitual no momento da sua inscrição como residente em território português, ou o mais tardar, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território, conforme artigo 16.º n.º 10;

O direito de ser tributado como não residente em cada ano do período referido, ou seja, nos 10 anos seguintes, depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

O regime fiscal dos residentes não habituais é um estatuto destinado a pessoas singulares:

- Que deslocam a sua residência, para efeitos fiscais, para território português, isto é aos contribuintes que se tornam fiscalmente residentes em Portugal, no ano ao qual pretendam que tenha início a tributação, em sede de IRS.
- A partir de janeiro de 2009;
- Desde que não tenham sido tributados como residentes em qualquer dos cinco anos anteriores, ou seja, não tenham beneficiado do estatuto de residente fiscal em Portugal, em qualquer dos cinco anos anteriores,

- Tenham efetuado a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residentes em território português, ou posterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território²⁶;

De facto, os contribuintes nesta situação adquirem o direito de serem considerados residentes não habituais e a ser tributados como tal, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residentes em território português, desde que em cada um desses 10 anos sejam considerados aí residentes, após o qual serão tributados de acordo com as regras gerais do código do IRS²⁷.

Refere o art.º 16, n.º 11 que o *“direito de ser considerado como residente não habitual em cada ano do período depende de o sujeito ser considerado residente em território português, em qualquer momento”*.

Cumpra a esse respeito referir que, quanto à inscrição, tendo em conta a Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro, ter-se-á em conta dois aspetos:

Declarar no ato de inscrição que, nos cinco anos anteriores, não se verificaram as condições exigidas para se tonarem residentes em território português.

Quando existirem dúvidas ou indícios quanto à falta de veracidade da declaração, a Autoridade Tributária poderá pedir elementos adicionais de prova, podendo, nesse caso, existir certificados de residência no estrangeiro ou documentos atestando a existência de relações pessoais e económicas estreitas com um outro Estado.

Se no caso do sujeito passivo que não tenha gozado do direito de ser tributado conforme o regime fiscal dos residentes não habituais em um ou mais anos, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

A Lei acima referida, manteve o princípio da improrrogabilidade e a garantia do gozo do estatuto tributário de residentes não habituais pelo prazo de 10 anos, seguidos ou interpolados.

A inscrição como residente em Portugal é, naturalmente, pressuposto ou condição necessária para a formalização do pedido de estatuto de residente não habitual, cujo despacho de

²⁶ Artigo 16.º, n.º 10

²⁷ Artigo 16.º, n.º 9

conceção acontecerá algum tempo depois, pondo fim a um procedimento cuja instrução, via de regra, é da responsabilidade do cidadão requerente.

8.2.3 - Tributação de rendimentos de residentes não habituais

8.2.3.1 – À taxa especial

Os rendimentos sujeitos a tributação não se limitam apenas aos que sejam obtidos no território português, ou seja, em obediência com o princípio da universalidade da tributação expresso no artigo 15.º do CIRS, há necessidade de englobar os rendimentos obtidos à escala mundial, sem prejuízo dos mecanismos unilaterais e bilaterais que existem para eliminar a dupla tributação.

Contudo, os rendimentos das categorias A e B provenientes do exercício de atividades de elevado valor acrescentado, conforme é definido na portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, auferidos por residentes não habituais em território português são tributados à taxa de 20%, de acordo com o art.º 72.º n.º 6, se não for exercida a opção pelo seu englobamento.

Quanto aos restantes rendimentos das mesmas categorias A e B não classificadas como de elevado valor acrescentado, e obtidos pelos mesmos sujeitos passivos, bem como, todos os rendimentos das restantes categorias serão englobados e tributados de acordo com as regras do CIRS.

No entanto é importante reforçar que a opção pelo englobamento apresenta outras consequências, ou seja, a obrigação de o sujeito passivo fazer o englobamento dos rendimentos de acordo com o previsto no art.º 22.º, n.º 6, conjugado com os n.ºs. 7 e 8 do art.º 81.º do CIRS.

Acresce referir, que sobre esses rendimentos poderá ainda recair uma taxa adicional de solidariedade prevista no art.º 68.º-A do CIRS, bem como, uma sobretaxa extraordinária de 3,5% com crédito associado de acordo com o art.º 191.º da Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro.

Os residentes não habituais podem ainda optar pelo método do crédito de imposto, o que neste caso leva a que exista um englobamento obrigatório para efeitos de tributação, nos termos legais.

8.2.3.2 – Englobamento e crédito de imposto

O regime refere, ainda uma isenção de tributação aos rendimentos de fonte estrangeira, desde que se verifiquem determinadas condições, nomeadamente, no rendimento do trabalho dependente e independente; prediais; mais e menos valias; juros, dividendos e outros rendimentos de capitais.

Nesta forma de tributação, os rendimentos obtidos no estrangeiro que, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, beneficiem do método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

É de realçar que o próprio modelo de convenção da OCDE permite aos Estados que escolham entre o método da isenção e o método do crédito do imposto para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional.²⁸

Quanto à isenção com progressividade, segundo o artigo 81.º n.º 6 (atual n.º 7) do CIRS, refere (BORGES, 2011), que os rendimentos auferidos por residentes não habituais e abrangidos pelo método da isenção são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Já os rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutíveis até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos.

Quanto à opção pelo método de crédito do imposto, os não residentes que auferirem rendimentos isentos podem optar pela aplicação deste método, nos termos do artigo 81.º n.ºs 1, 2 e 8 do CIRS.

Após a obtenção do estatuto de residentes não habituais, a aplicação da isenção da tributação aos rendimentos auferidos no estrangeiro pelos residentes não habituais em Portugal, é admitido nos casos previstos no art.º 81.º do CIRS, como se descreve seguidamente:

“Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

²⁸ Palma Borges; 2011 e Rogério Ferreira, 2012

- a) *Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) *Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.*

Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informação respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas na alíneas seguintes:

- a) *Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) *Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no art.º 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.*

Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º2 do art.º 25.º, aplica-se o método de isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) *Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) *Pelos critérios previstos no n.º1 do art.18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”*

Como já foi referido, o regime de residentes não habituais que visou essencialmente a atração de investimento estrangeiro, o desenvolvimento económico e oferecer ótimas condições de vida aos estrangeiros, foi incentivado não só em Portugal, mas também noutros países, de entre quais salientamos a Espanha.

Quando os rendimentos destes sujeitos passivos são provenientes de atividades consideradas como de elevado valor acrescentado, têm um benefício em termos de tributação, quer seja por tributação à taxa especial, conforme art.º 72.º, quer seja por isenção, conforme art.º 81.º, desde que reunidos os requisitos exigidos nos termos da lei.

Assim sendo, no quadro seguinte apresentamos a comparação das condições propostas para a tributação dos sujeitos passivos enquadrados no regime de “residentes não habituais”, nestes dois países:

Quadro I - Regime de “residente não habitual” em Portugal e em Espanha

Portugal	Espanha	
Ser considerado residente em Portugal num dado ano e não ter sido tributado como tal em nenhum dos 5 anos anteriores	Período anterior sem residência fiscal em Espanha de 10 anos sendo excluídos os rendimentos anuais brutos superiores a 600.000€ (45%)	Condições de acesso
20% (*)	24%	Taxa de imposto
10 anos	5 anos incluindo no próprio ano em causa	Período durante o qual poderá beneficiar do regime.

Fonte: APEMIP e (*) Se tiverem enquadramento no art.º 72.º n.º 6 do CIRS

Acresce referir, que para ter essas condições de acesso em Espanha terá o rendimento de ser de um contrato de trabalho, com exceção dos desportistas profissionais e de aquisição do estatuto de administrador de uma entidade cujo capital não está envolvido²⁹.

Finalmente, o regime português aplica-se durante 10 anos, período que supera o concedido por outros países, como sejam suécia (3 anos) Espanha (5 anos) e Holanda (8 anos).

²⁹ Guia Prática del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas 2015, págs 26 e 27, disponível em http://abanca.ahorro.com/iwpdf/guias/ahorrocorporacion_guiapracticairpf_2015.pdf

Quanto aos benefícios de uma tributação a uma taxa reduzida, a opção pela tributação segundo o regime dos não residentes e uma isenção de tributação de uma parcela do rendimento ou a não tributação do rendimento associado ao processo de expatriação. Já em Espanha, os beneficiários do regime especial podem beneficiar de tributação à taxa de não residente de 24%.

8.2.4 - Residente fiscal parcial

A reforma da tributação das pessoas singulares ocorrida no ano em curso veio criar um novo conceito de residência fiscal a qual consiste na possibilidade de os sujeitos passivos apenas serem considerados fiscalmente residentes em parte do ano, ou seja, a possibilidade de uma dada pessoa singular ser considerada, no mesmo ano, simultaneamente, como residente e como não residente fiscal.

Assim, desde que estejam cumpridos os requisitos do art.º 16.º n.º 1 sobre a residência, considera-se como o primeiro dia de residência em Portugal aquele que tenha sido o primeiro dia de permanência no território, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1 do mesmo artigo e deixa de ter essa condição a partir do último dia de permanência em Portugal, salvo nos casos das situações especificamente previstas nas normas anti abuso, ou seja, é residente deste o primeiro dia de permanência em Portugal e não residente desde o último dia de permanência em Portugal, de acordo com o n.º 4 conjugado com os n.ºs. 14 e 16 do artigo acima citado.

É considerado como residente se permanecer mais de 183 dias em Portugal e após o último dia de permanência em Portugal obtivesse rendimentos que fossem sujeitos a IRS como residente.

É excluído dessa regra, caso prove que os rendimentos estão sujeitos a tributação no país da residência União Europeia (EU) ou Espaço Económico Europeu (EEE)) ou a tributação não for inferior a 60% da que seria devida em Portugal (estados terceiros)³⁰

³⁰ Artigo 16.º, n.ºs 14 e 16

8.2.5 - Rendimentos de elevado valor acrescentado por residentes não habituais

Como referimos no ponto 8.2.4 os rendimentos das categorias A e B obtidos em atividades de elevado valor acrescentado por residentes não habituais têm uma forma de tributação diferenciada. No sentido de identificar que tipo de rendimentos e enquadram neste conceito e recorrendo à portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, pudemos salientar de entre outros:

- Arquitetos, engenheiros e técnicos afins;
- Artistas plásticos, atores e músicos;
- Consultores fiscais, advogados, solicitadores e auditores;
- Médicos de diversas especialidades;
- Psicólogos e professores universitários;
- Investidores e administradores.

Assim, os rendimentos que tenham enquadramento nestas atividades podem ser obtidos, quer em território nacional, quer noutro estado membro, por residentes não habituais.

Cumpramos referir que o art.º 72.º, n.º 6 do CIRS não opera qualquer distinção entre rendimentos de fonte portuguesa, e os rendimentos de fonte estrangeira, considerando-se, assim, indistintamente aplicável a todos os rendimentos das categorias A e B, que cumpram os requisitos.

Desta forma, se os rendimentos das categorias A e B auferidos por residentes não habituais não cumprirem com os requisitos para a aplicação do método da isenção³¹, bem como para a aplicação da taxa especial de 20%³², os mesmos estão sujeitos às taxas gerais e progressivas do IRS³³

8.3 – Sujeitos passivos não residentes

No ponto 8.1 deste trabalho foram elencados os requisitos necessários previstos no CIRS para os sujeitos passivos serem considerados como residentes em território nacional e como tal serem tributados. Não estando reunidos esses requisitos são considerados como não residentes em território nacional.

³¹ Art.81.º do CIRS

³² Art. 72.º do CIRS

³³ Art. 68.º do CIRS

Contundo, no que concerne à tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais em Portugal, prevê o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS que este *“incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”*, estabelecendo, por seu turno, o artigo 18.º, quais os rendimentos que se consideram obtidos naquele território. Estamos, pois, no domínio da aplicação do princípio da territorialidade.

O Código do IRS no seu artigo 17.º-A estabelece ainda um regime opcional de tributação para os sujeitos passivos não residentes em território português e que sejam residentes noutro E.M. da UE ou do EEE, neste caso, desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal.

Os sujeitos passivos que reúnam os requisitos referidos naquele normativo, quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora do território português, podem optar pela respetiva tributação, de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos, não casados, residentes em território português, com as necessárias adaptações.

Por sua vez, o regime previsto no n.º 9 do art.º 71º, refere a dedução ao rendimento até à ocorrência dos rendimentos brutos obtidos em território português por residentes na EU ou no EEE os encargos, devidamente comprovados, necessários para a sua obtenção e que estejam, direta e exclusivamente, relacionados com os rendimentos obtidos em território português, ou no caso dos rendimentos de trabalho dependente, as impotências previstas no art.º 25º do respetivo código.

Neste sentido, os sujeitos passivos não residentes e que não tenham enquadramento no art.º 17.º-A são tributados às taxas dos artigos 71.º ou 72.º, conforme os rendimentos que auferam em Portugal, tendo ainda em consideração a aplicação das convenções, no caso de existirem.

9 – Impacto da soberania fiscal na tributação dos rendimentos

Os binómios Estado/soberania e o Estado/serviços públicos assenta numa organização soberana. O princípio da territorialidade da tributação como expressão de soberania territorial (reserva de poder) alinha-se com o princípio da nacionalidade da tributação como expressão de uma compreensão da relação cidadania assente no vínculo da nacionalidade.

As críticas da nacionalidade para a atribuição da cidadania e praticabilidade, originaram vantagem ao princípio da territorialidade da tributação.

O significado material e o significado formal do princípio da territorialidade da tributação desenvolvida pela necessidade de dar operacionalidade ao mesmo, designadamente na escolha dos elementos de conexão ao território (residência, lugar da prática do ato, lugar do bem), no conceito dos limites do próprio território, o que podemos ver no caso de Portugal, o limite do território com Espanha foi fixado pelo tratado de Alcanices, em 12.09.1297, na fixação de critérios para zonas não integradas no território de nenhum Estado (como exemplo, podemos destacar o critério do pavilhão para os navios) e na fixação de delimitações negativas para a tributação dentro de certas áreas do território (zona franca da madeira - Decreto-Lei n.º 500/80, de 20 de Outubro e decreto regulamentar n.º 53/82, de 23 de Agosto).

Hoje, recupera-se o sentido originário do princípio, fundado na soberania, para tentar reordenar e redefinir os pressupostos da tributação. No fundo não muda o princípio, contudo muda as técnicas, as metodologias e as políticas adotadas na respetiva concretização.

Para o desenvolvimento do tema objeto do presente trabalho foram apresentados, em conformidade com as normas vigentes, alguns conceitos que com ele estão mais diretamente relacionados, nomeadamente, o conceito de “soberania fiscal” e “sujeitos passivos” “residentes”, “residentes não habituais” e “não residentes”. Importa agora analisar as implicações que estes conceitos têm na tributação dos rendimentos das pessoas singulares atendendo ao conceito de territorialidade do imposto.

Como refere (MARTINEZ, 2005)³⁴, *“da territorialidade do imposto resulta a delimitação do âmbito de aplicação no espaço das normas fiscais”* e *“a aplicação da norma fiscal resulta de factos ocorridos no território estadual ou no espaço fiscal respetivo”*.

Acresce referir que existem algumas exceções, quer quanto ao alargamento, quer quanto às restrições dos espaços fiscais, provenientes de compromissos assumidos pelos estados ou pela celebração de tratados internacionais, como sejam, as convenções para evitar a dupla tributação a que já nos referimos anteriormente.

Nesse sentido, quando o Estado português celebra uma convenção com outro país são definidas normas a aplicar em ambos os estados intervenientes, de forma que os rendimentos

³⁴ Direito Fiscal - Pág. 157

auferidos em qualquer desses países não fiquem sujeitos a ser tributados no país em que são auferidos e no país de residência do sujeito passivo.

9.1 – Impacto da soberania fiscal no contexto do princípio da residência

O princípio da territorialidade do imposto, como vimos no ponto anterior, remete-nos para a aplicação da norma fiscal a factos ocorridos no espaço fiscal respetivo. Assim, quaisquer rendimentos que de acordo com o art.º 18.º do CIRS sejam considerados como rendimentos auferidos no território nacional, são cá tributados, independentemente da nacionalidade ou residência do titular desse rendimento. Contudo, este princípio pode ser posto em causa quando existam acordos, convenções ou outros mecanismos legais que o contrariem, como iremos demonstrar de seguida, tendo como pontos de convergência o mesmo tipo e montante de rendimentos, diferindo apenas a qualidade de residência do sujeito passivo do imposto.

O n.º 1 do art.º 1.º do CIRS prevê o enquadramento dos rendimentos auferidos por pessoas singulares em diversas categorias, de acordo com a sua proveniência e considera que o imposto incide sobre o valor anual desses rendimentos, após efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

No que concerne ao âmbito da sujeição, refere o art.º 15.º do referido código que para os residentes em território nacional o IRS incide sobre todos os rendimentos, independentemente de serem obtidos no estrangeiro. Quanto aos não residentes o IRS incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território nacional.

Atendendo a essas premissas, e no sentido de quantificar as diferenças de tributação com base nas mesmas, consideremos um exemplo prático em que no ano de 2014 os rendimentos obtidos por num sujeito passivo, são os seguintes:

- Categoria “A” no montante anual de €30.000;
- Categoria “B”³⁵ no montante anual de €20.000;
- Categoria “E”³⁶ no montante anual de €6.000;
- Categoria “F” no montante anual de €10.000, com €1.500 de despesas;

³⁵ Regime simplificado conforme art.º 28.º n.º 1 a) e proveniente de atividade de valor acrescentado, de acordo com a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

³⁶ Lucros, de uma sociedade sujeita a IRC

- Categoria “G”³⁷ no montante anual de €5.000.

1.ª Situação - Sujeito passivo residente em território nacional

O art.º 22.º do CIRS prevê que para este sujeito passivo os rendimentos das categorias “A” e “B” são de englobamento obrigatório, e a taxas progressivas nos termos do art.º 68.º. Os restantes rendimentos podem ser englobados por opção do sujeito passivo. No exemplo apresentado consideramos a tributação autónoma para estes rendimentos, ou seja, aplicamos as taxas previstas no art.º 71.º para o rendimento da categoria “E” e art.º 72.º para os restantes. Por recurso a um simulador obtivemos os resultados que se encontram no quadro seguinte sendo o valor de imposto a pagar de €18.953,36.

Quadro II - Sujeito passivo residente em território nacional

Rendimentos			€	Imposto
Cat A		Salários	30.000,00	
	(-)	Dedução específica	4.104,00	
	(=)	Rendimento líquido	25.896,00	
Cat B		Honorários	20.000,00	
	(x)	coeficiente 75%	15.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	15.000,00	
Cat E		Lucros	6.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	6.000,00	*1.680,00
Cat F		Rendas	10.000,00	
	(-)	Deduções	1.500,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.500,00	**2.380,00
Cat G		Mais-valias	5.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	5.000,00	***1.400,00
Imposto relativo a tributações autónomas				5.460,00

* Taxa 28% - art.º 71.º n.º 1 c)

** Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 e) e art.º 41.º n.º 1

*** Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 c) e art.º 10.º n.º 4 a)

Fonte: Elaboração própria

³⁷ Venda de ações

Com os rendimentos das categorias que são obrigatoriamente englobados podemos chegar ao rendimento coletável constante do quadro III e calcular o imposto que lhe corresponde, ao qual acrescentamos o imposto apurado nas tributações autónomas e as deduções previstas na lei, chegando ao resultado final, ou seja, o valor do imposto a pagar pelo sujeito passivo.

Quadro III - Sujeito passivo residente em território nacional

Soma do rendimento líquido das categorias A e B = Rendimento coletável		40.896,00
(x)	Taxa de imposto	45%
(=)	Importância apurada	18.403,20
(-)	Parcela abater	5.880,00
(=)	Valor apurado	12.523,20
(+)	Tributações autónomas	5.460,00
(=)	Coleta total	17.983,20
(-)	Deduções à coleta (1)	213,75
	Coleta líquida	17.769,45
(+)	Sobretaxa(2)	1.183,91
	IMPOSTO APURADO	18.953,36

(1) Dedução art.º 79.º n.º 1 a)

(2) Cálculo da sobretaxa: $(40.896,00 - 7.070,00) \times 3,5\%$, de acordo com o art.º 72.º-A

Fonte: Elaboração própria

2.ª Situação - Sujeito passivo “residente não habitual” em território nacional

Na sequência da publicação de legislação pelas autoridades fiscais, relativa ao estatuto de residente fiscal não habitual, os contribuintes nestas circunstâncias adquirem o direito a serem tributados como “residentes não habituais” por um período de 10 anos consecutivos, após o qual serão tributados de acordo com as regras gerais do CIRS.

Considerando os mesmos rendimentos do exemplo anterior, e no que respeita aos rendimentos com origem em Portugal, a concessão do estatuto de residente não habitual permitirá a este sujeito passivo beneficiar nos rendimentos da categoria “B” da aplicação de uma taxa reduzida de IRS de 20%, por reunir os requisitos previstos no art.º 72.º n.º 6. Utilizando o mesmo simulador para os rendimentos da categoria “A” e não exercendo a opção de englobamento, as taxas constantes do art.º 71.º para a categoria E e art.º 72 para as restantes, o valor de imposto apurado é de €16.331,68.

Quadro IV - Sujeito passivo “residente não habitual” em território nacional

Rendimentos			€	Imposto
Cat A		Salários	30.000,00	
	(-)	Dedução específica	4.104,00	
	(=)	Rendimento líquido	25.896,00	
Cat B		Honorários	20.000,00	
	(x)	coeficiente 75%	15.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	15.000,00	*3.000,00
Cat E		Lucros	6.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	6.000,00	**1.680,00
Cat F		Rendas	10.000,00	
	(-)	Deduções	1.500,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.500,00	***2.380,00
Cat G		Mais-valia	5.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	10.000,00	****1.400,00
Imposto relativo a tributações autónomas				8.460,00

*Taxa 20% - art.º 72.º n.º 6 e art.º 31 n.º 1 b)

**Taxa 28% - art.º 71.º n.º 1 c)

***Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 e) e art.º 41.º n.º 1

**** Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 c) e art.º 10.º n.º 4 a)

Fonte: Elaboração própria

Com os rendimentos da categoria que é obrigatoriamente englobado podemos chegar ao rendimento colável constante do quadro IV e calcular o imposto que lhe corresponde, ao qual

acrescemos o imposto apurado nas tributações autónomas e as deduções previstas na lei, chegando ao resultado final, ou seja, o valor do imposto a pagar pelo sujeito passivo.

Quadro V - Sujeito passivo “residente não habitual” em território nacional

Rendimento líquido da categoria A = Rendimento coletável		25.896,00
(x)	Taxa de imposto	37%
	Importância apurada	9.581,52
(-)	Parcela abater	2.680,00
	Valor apurado	6.901,52
(+)	Tributações autónomas	8.460,00
(=)	Coleta total	15.361,52
(-)	Deduções à coleta (1)	213,75
(=)	Coleta líquida	15.147,77
(+)	Sobretaxa(2)	1.183,91
	IMPOSTO APURADO	16.331,68

(1) Dedução art.º 79.º n.º 1 a)

(2) Cálculo da sobretaxa: $(40.896,00 - 7.070,00) \times 3,5\%$, de acordo com o art.º 72.º-A

Fonte: Elaboração própria

3.ª Situação - Sujeito passivo não residente em território nacional

No que concerne à tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais, em Portugal, o n.º 2 do art.º 15.º do CIRS prevê que este *“incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”*. Considerando os mesmos rendimentos já tratados nas situações anteriores, obtidos em território nacional, o art.º 22.º do referido código não permite o englobamento para este sujeito passivo, desde que não estejam reunidos os requisitos previstos no art.º 72.º n.º 9, ou seja, residente noutro Estado membro da EU ou EEE e que reúna as condições para exercer a opção. Assim, utilizando o mesmo simulador para efetuar a liquidação, às taxas previstas no art.º 71.º para os rendimentos das categorias “A”, “B” e “E” e art.º 72.º para os restantes, o imposto apurado como se demonstra no quadro seguinte foi de €16.710,00.

Nesta situação, como já foi referido todos os rendimentos são sujeitos a tributações autónomas e não há quaisquer deduções previstas na lei, chegando ao resultado final, constante do quadro VI, ou seja, o valor do imposto a pagar pelo sujeito passivo.

Quadro VI - Sujeito passivo não residente em território nacional

Rendimentos			€	Imposto
Cat A		Salários	30.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	30.000,00	*7.500,00
Cat B		Honorários	20.000,00	
	(x)	coeficiente 75%	15.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	15.000,00	*3.750,00
Cat E		Lucros	6.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	6.000,00	**1.680,00
Cat F		Rendas	10.000,00	
	(-)	Deduções	1.500,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.500,00	***2.380,00
Cat G		Mais-valias	5.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	5.000,00	****1.400,00
Imposto relativo a tributações autónomas				16.710,00
IMPOSTO APURADO			16.710,00	
*Taxa 25% - art.º 71.º n.º 4 a)				
**Taxa 28% - art.º 71.º n.º 1 a)				
***Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 e) e art.º 41.º n.º 1				
****Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 c) e art.º 10.º n.º 4 a)				

Fonte: Elaboração própria

Nota: Na elaboração dos exemplos apresentados foram considerados os rendimentos líquidos das diversas categorias, de acordo com a legislação aplicável a cada categoria de rendimentos. Sobre os rendimentos englobáveis dos residentes e residentes não habituais, para além das taxas dos art.ºs 68.º, 71.º e 72.º ficam ainda sujeitos a uma sobretaxa extraordinária de 3,5%, a qual incide sobre o rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do art.º 22.º, deduzido do valor anual da retribuição mínima mensal garantida (considerou-se o valor de 505€*14=7.070€) nos termos do art.º 72.º-A do CIRS.

Os resultados apurados permitem-nos concluir que para os mesmos rendimentos auferidos em território nacional, é relevante a residência do titular dos rendimentos, dado que, obtivemos para as diferentes situações os seguintes valores de imposto a pagar:

- Residente em território nacional: €18.953,36.
- Residente não habitual em território nacional: €16.331,68.
- Não residente em território nacional: €16.710,00.

Acresce referir que no exemplo apresentado não foi tida em consideração a existência ou não de convenção para evitar a dupla tributação internacional, bem como, a opção pelo englobamento de todos os rendimentos nas situações em que o mesmo é permitido.

No ponto seguinte será feita a análise da tributação dos rendimentos auferidos por não residentes em território nacional, acionando ou não a convenção para evitar a dupla tributação.

9.2 – Impacto da soberania fiscal no contexto das convenções

A tributação dos rendimentos auferidos por pessoas singulares de acordo com o preceituado no CIRS, pode incidir sobre todos ou parte dos rendimentos auferidos, tendo em atenção quer o país de residência, quer o tipo de rendimentos.

Porém, a existência de convenções para evitar a dupla tributação vêm alterar significativamente este cenário, com impacto no valor do imposto a pagar, e consequentemente, na soberania fiscal que fica assim limitada aos acordos celebrados com os outros estados.

No sentido de melhor exemplificar esta situação, apresentamos de seguida um exemplo com o impacto causado na tributação dos rendimentos, quando os seus titulares acionam ou não a convenção existente entre o país de residência e o país em que auferem um conjunto de rendimentos.

Considerando um sujeito passivo residente em Itália, que obteve em 2014 os seguintes rendimentos em Portugal:

Cat. A – Trabalho dependente - 25.000€ relativos a 5 meses de trabalho dependente exercido em território nacional (durante o tempo de permanência em Portugal);

Cat. E – Rendimento de capitais - 8.000€ relativos a dividendos pagos por uma empresa sediada em território nacional;

Cat. F – Rendimentos prediais - 10.000€ relativos a rendimentos de imóveis situados no território nacional, tendo pago 2.000€ de imposto sobre esses imóveis; e;

Cat. G – Mais valias - 3.000€ de uma mais valia proveniente de transmissão de um bem imóvel situado em território nacional.

A tributação destes rendimentos obtidos em território nacional por este sujeito passivo não residente, e desde que não seja acionada a convenção, será efetuada por aplicação das taxas liberatórias e especiais, de acordo com os art.ºs 71.º e 72.º do CIRS, obtendo-se o valor do imposto a pagar, constante do quadro abaixo.

Quadro VII - Sujeito passivo residente em Itália sem aplicação da convenção

Rendimentos			€	Imposto
Cat A		Salários	25.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	25.000,00	*6.250,00
Cat E		Dividendos	8.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.000,00	**2.240,00
Cat F		Rendas	10.000,00	
	(-)	Deduções	2.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.000,00	***2.240,00
Cat G		Mais-valias	3.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	3.000,00	****840,00
Imposto relativo a tributações autónomas				11.570,00
			IMPOSTO APURADO	11.570,00
*Taxa 25% - art.º 71.º n.º 4 a)				
**Taxa 28% - art.º 71.º n.º 1 a)				
***Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 e) e art.º 41.º n.º 1				
**** Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 a) e art.º 10.º n.º 4 a)				

Fonte: Elaboração própria

Nota: A partir de 2015 a obtenção de rendimentos no território nacional, após o último dia de permanência em Portugal poderá dar origem a que seja considerado como residente.

Contudo, entre Portugal e Itália existe desde 1982 uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento. Nela são definidos os precisos termos em que é feita a tributação dos rendimentos, isto significa que ela pode ser da competência do Estado Contratante em que os rendimentos são auferidos, do Estado Contratante da residência do beneficiário desses rendimentos, ou de ambos.

Considerando que existe convenção entre os dois países - onde são obtidos os rendimentos e a residência do beneficiário desses rendimentos, o sujeito passivo deve acionar a referida convenção e a ela serem submetidos os rendimentos auferidos em território nacional. Do clausulado na convenção, verifica-se que:

- Rendimentos da categoria A - trabalho dependente, o art.º 15.º n.º 2 a) prevê que as remunerações obtidas de um emprego exercido em território nacional por um residente em

Itália só podem ser tributadas no estado da residência se o beneficiário não permanecer em Portugal por um período superior a 183 dias. Considerando que o mesmo apenas cá permaneceu 5 meses os rendimentos serão tributados em Itália;

- Rendimentos da categoria E – rendimentos de dividendos, o art.º 10.º n.º 2 prevê que os rendimentos pagos por uma entidade sediada em território nacional a um não residente podem cá ser tributados. No entanto, o n.º 2 do mesmo art.º prevê que se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente de outro estado contratante, o imposto não excederá 15% do montante bruto dos dividendos;

- Rendimentos da categoria F – rendimentos prediais, o art.º 6.º n.º s 1 e 3 prevê que os rendimentos provenientes do arrendamento de bens imobiliários situados em Portugal sejam aqui tributados;

- Rendimentos da categoria G – mais valias, o art.º 13.º n.º 1 prevê que os ganhos que um residente de outro estado contratante aufera com a alienação de bens imóveis situados em território nacional, podem cá ser tributados.

Atendendo ao enquadramento na convenção, dos rendimentos auferidos em território nacional por um sujeito passivo residente em Itália, os mesmos ficarão sujeitos à tributação constante do quadro abaixo.

Quadro VIII - Sujeito passivo residente em Itália com aplicação da convenção

Rendimentos			€	Imposto
Cat A		Salários	25.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	25.000,00	*0
Cat E		Dividendos	8.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.000,00	**1.200,00
Cat F		Rendas	10.000,00	
	(-)	Deduções	2.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	8.000,00	***2.240,00
Cat G		Mais-valias	3.000,00	
	(=)	Rendimento líquido	3.000,00	****840,00
Imposto relativo a tributações autónomas				4.280,00
		IMPOSTO APURADO	4.280,00	
*Art.º 15.º n.º 2 a) da convenção				
**Taxa 15% - art.º 10.º n.ºs 1 e 2 da convenção				
***Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 e) e art.º 41.º n.º 1 e art.º 6.º da convenção				
**** Taxa 28% - art.º 72.º n.º 1 a) e art.º 10.º n.º 4 a) e art.º 13.º da convenção				

Fonte: Elaboração própria

A comparação dos valores constantes dos quadros acima permitem-nos concluir que a diferença de tributação no território nacional é significativa, ou seja, a soberania fiscal fica limitada aos acordos entre os dois países.

Contudo convém referir que, se tivermos perante um residente em território nacional que aufera o mesmo tipo de rendimentos em Itália, a tributação que ocorrerá em Portugal será feita de forma similar, já que o tratamento é recíproco entre os países e os contribuintes de cada país.

No entanto, não pudemos retirar conclusões de forma linear, atendendo a que estas situações têm de serem analisadas em função das taxas aplicáveis em cada país, já que, os impostos na sua generalidade, e em particular sobre o rendimento das pessoas singulares têm taxas de tributação diferenciadas, o que significa não ser indiferente para o cidadão sujeitar os seus rendimentos no país de residência ou no país onde aufera esses rendimentos.

10 – CONCLUSÕES

O princípio da soberania fiscal é um tema recorrente que suscita diversas questões complexas e que merecem uma análise bastante detalhada, atendendo às consequências que tem na vida dos cidadãos, em qualquer país em que residam e obtenham rendimentos. Não sendo possível neste âmbito fazer o aprofundamento necessário para retirar outras conclusões, diremos que a elaboração desta tese permite-nos ainda assim concluir que:

- A soberania fiscal é o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal;
- Os poderes fiscais do Estado, mesmo os poderes soberanos, acham-se limitados, não apenas de facto mas também de direito;
- O Estado não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade;
- Os limites da soberania fiscal do Estado dependem, pois, dos seus próprios fins, e do complexo de princípios e instituições que dominem a vida do país considerado.
- Os poderes dos Estado inserem-se nas fronteiras legais expressamente definidas;
- A lei fundamental do Estado limita, embora transitoriamente, pelo tempo que a própria Constituição vigorar;
- No plano internacional, a soberania tributária do Estado encontra-se limitada, pela coexistência de outras soberanias, às suas fronteiras territoriais, só dentro delas se exercendo, em princípio, o poder de tributar;
- Excecionalmente as normas tributárias emanadas de uma ordem jurídica projetam-se para além dos limites territoriais a que essa ordem jurídica corresponde;
- Os conflitos internacionais de tributação, resultam da adoção pelas várias ordens jurídicas de critérios diferentes na definição dos pressupostos tributários;

- Quando uma situação se acha ligada, pela diversidade dos seus elementos, a mais de uma ordem jurídica, significa que mais de um Estado tribute tal situação ou que nenhum tribute, quando, normalmente, ela seria tributada.

Podemos ainda referir que as limitações à soberania fiscal, quer quanto à fonte dos rendimentos, quer quanto à residência dos sujeitos passivos, originam distorções na tributação, independentemente de serem ou não acionadas as convenções para evitar a dupla tributação internacional.

Em suma, os exemplos apresentados permitem-nos concluir que:

Os mesmos montantes de rendimentos auferidos no território nacional originam diferentes valores de tributação em função da qualidade do sujeito passivo, ou seja, eles podem ser auferidos por sujeitos passivos residentes, não residentes ou residentes não habituais;

Os mesmos montantes de rendimentos auferidos no território nacional por não residentes, originam diferentes valores de tributação tendo em conta o facto do sujeito passivo acionar ou não a convenção para evitar a dupla tributação assinada entre Portugal e a Itália.

Havendo uma reciprocidade de tratamento o imposto liquidado a menos em território nacional, quando um não residente aciona a convenção, também um sujeito passivo residente em território nacional terá uma tributação reduzida se auferir rendimentos em Itália e acionar a convenção, não se verificando por isso um tratamento diferenciado.

Apesar das constantes alterações no sistema fiscal português, muitas delas decorrentes do país estar integrado numa união europeia, consideramos que relativamente a esta matéria, existe ainda um longo caminho a percorrer, no sentido de alcançar formas de tributação mais igualitárias.

11- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros:

- ASCENSÃO, J. Oliveira (11.^a Edição 2001). *O direito, Introdução e teoria Geral*, Coimbra, Editora Coimbra.
- BAGGIO, Roberto (2009). *Il principi di territorialità ed i limite alla potestà tributária*, Giuffrè Editore, Milano.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (1997). *La Doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, Pamplona.
- CAMPOS, Diogo Leite; SOUTELINHO, Susana (2012). *Legislação fiscal*, Almedina.
- CAMPOS, J. Mota; CAMPOS, J. Luiz Mota (5.^a edição 2007). *Manual de direito comunitário; “o sistema institucional; a Ordem jurídica; o ordenamento económico da União Europeia”*, Coimbra Editora.
- CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital, (8.^a edição 2008), *Constituição da República Portuguesa*, Coimbra;
- CARLOS, Américo Brás; ABREU, Irene Antunes, DURÃO, João Ribeiro. PIMENTA, Maria Emília (2011). *Guia dos impostos em Portugal 2011*, Quid Juris, sociedade editora.
- CARVALHO, Maria G. Simões (2000). *Aplicação das convenções sobre a dupla tributação*, Rei dos Livros, Lisboa.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (2012). *Lições de fiscalidade*, Almedina, Coimbra,.
- *Código Comercial* (3.^a edição 2012). Porto Editora.
- DOURADO, Ana Paula (1996). *A tributação dos rendimentos de capitais; A Harmonização na comunidade Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.
- HENRIQUES, Miguel Gorjão (2011). *Tratado de lisboa*, Almedina, Coimbra.
- LOBO, Carlos (2009). *Política fiscal em tempo de recessão*, in revista de finanças públicas e direito fiscal, Coimbra.
- MACHADO, Jonatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira (2.^a edição). *Curso de direito tributário*, Coimbra Editora.

- Maciel, M. A. (2007). *O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial e a sua legitimidade*. Brasília, Universidade Católica de Brasília.
- MARTINEZ, Soares (7.^a edição 2005). *Direito fiscal*, Almedina, Coimbra.
- MARTINS, A. Carvalho (1999). *Revisão da matéria tributável – “Procedimento da avaliação e Escrutínio Judicial”*, Coimbra Editora.
- MARTINS, A. Carvalho (2000). *Juízo final*, Coimbra Editora.
- MESQUITA, M. Margarida (1998). *As convenções sobre dupla tributação. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património; caderno de ciência fiscal*. Lisboa 2003. Tradução de Teresa Curvelo.
- NABAIS, J. Casalta (2005). *Estudo de direito fiscais*, Almedina, Coimbra.
- NABAIS, J. Casalta (2009, 2010). *Direito fiscal*, Almedina Coimbra.
- OLIVEIRA, Camilo Cimourdain (6.^a Edição 1997). *Lições de direito fiscal*; (atualizada, corrigida e aumentada); DARTAMENTO DE GESTÃO DE EMPRESAS, PORTO.
- PEREIRA, Manuel H. Freitas (2.^a Edição Março 2007). *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra.
- PEREIRA, Paula Rosado (2004). *A Tributação das sociedades na união Europeia, Entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*, Almedina, Coimbra.
- PIRES, Manuel (1984). *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, Lisboa; Centro de estudos fiscais, Direcção-Geral da contribuição e impostos, Ministério das Finanças.
- SANCHES, J. L. Saldanha (2.^a edição 2002). *Manual de direito fiscal*, Coimbra Editora.
- SANTOS, Cristina (2003). *A aplicação das convenções pelos tribunais, in planeamento e concorrência fiscal internacional*, Lisboa.
- SOUSA, Domingos Pereira (2013). *Direito fiscal e processo tributário*, Coimbra Editora.
- TEIXEIRA, Glória (2000). *A tributação do rendimento, perspectiva nacional e internacional*, Almedina, Coimbra.
- TEIXEIRA, Gloria (2.^a edição 2012). *Manual de direito fiscal*, Almedina, Coimbra;

- TEIXEIRA, Gloria, (Diretora e Ary Ferreira da cunha Coordenadora II Congresso de Direito Fiscal, (2012), *Vida económica* – Editorial, SA.
- TERRA, Ben.; WATTEL, Peter. (2005, 2008). *European Tax Law*.
- *Titulo modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património* – (comité dos assuntos Fiscais da CDE) (2008). Centro de estudo fiscais Direção Geral dos Impostos Ministério das finanças Lisboa.
- UCKMAR / CORASANITI / VIMERCATE (2009). *Diritto tributário internazionale (manuele)*, Cedam, Milano.
- VASQUES, Sérgio (2011). *Manual de direito fiscal*, Almedina, Coimbra.
- VASQUES, Sérgio; CUNHA, Patrícia Noiret (2002). *Jurisprudência fiscal comunitária anotada*, volume II, Almedina, Coimbra.
- XAVIER, Alberto (1993). *Direito internacional, tributação das operações internacionais*, Almedina.
- XAVIER, Alberto (2.^a edição Março 2007). Atualizada, com colaboração de PALMA, Clotilde Celorico; XAVIER, Leonor, *Direito tributário internacional*, Almedina, Coimbra.
- ZIPPELIUS, Reinhold (3.^a edição 1997). *Teoria Geral do Estado*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.

Artigos de Revistas:

- Azevedo, P. A. (2010). O Princípio da Transparência, entraves e algumas manifestações e soluções práticas. Texto publicado na obra “*Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos*”. Pp. 801 e ss. Coordenação Glória Teixeira. Almedina. Coimbra.
- CÂMARA, Francisco de Sousa (2003). “A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação”. In: *Fiscalidade* n° 3. Pp. 35-144.
- MANCINI, Pasquale Stanislao (1959). “Utilità di rendere obbligatorie per tutti gli Stati, sotto la forma di uno o più trattati, alcune regole del diritto internazionale privato per assicurare la decisione uniforme dei conflitti tra le differenti legislazioni civili e criminali”. In: *Diritto Internazionale* n° 12. Pp. 387.
- MATOS, Francisco Cabral (2008). “A Tributação de não residentes e o Direito Fiscal Comunitário”. In: *Fiscalidade* n° 34. Pp 58 – 69.

- MENDES, António Rocha; CORREIA, Miguel, (2010). “Alteração aos mecanismos para evitar a dupla tributação e o seu impacto”. In: *Fiscalidade* n° 42. Pp 68-98.
- NEVES, Cassiano Tiago (2009). “Tratamento fiscal de Expatriados”. In: *Fiscalidade* n° 39. Pp. 14 – 49.
- PEREIRA, Paula Rosado (2007). “A Dupla tributação internacional e o papel das convenções para evitar a dupla tributação”. In: *Fiscalidade* n° 27. Pp. 48.
- SANCHES, J.L. Saldanha. (2008). “Fusão inversa e neutralidade fiscal”. In: *Fiscalidade* n° 34. Pp 8 – 34.
- SOUSA, Pedro Robeiro; BORGES, Ricardo da palma (2009). “O novo regime fiscal dos residentes”; In: *Fiscalidade* n° 40. Pp. 7- 62.

Sites na Internet:

- Direção Geral dos Impostos, Convenções para evitar Dupla tributação internacional, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BE7A71C0-D6EC-4E0F-A832-50539AB92E62/0/Of_Circ_20129-2008_DSIRS.pdf, acedido em 06/01/2015.
- Economia sem segredos. Disponível em <http://economiasemsegredos.com/ocde-cooperacao-e-desenvolvimento/>, acedido em 7/04/2015.
- Guia Fiscal 2013. Disponível em <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/convencoes-dupla-tributacao.jhtml>, acedido em 04/03/2015;
- Guia Prática del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF), 2015 disponível em http://abanca.ahorro.com/iwpdf/guias/ahorrocorporacion_guiapracticairpf_2015.pdf acedido em 04/01/2015.
- Portal das finanças. Disponível em <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/home.action>, acedido em 04/04/2015.
- Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2251&tabela=leis&nversao=, acedido em 03/02/2015.
- SILVA, Fernando de (2014) Paraísos Fiscais, Benefícios e Prejuízos. Disponível em http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5050/1/DM_Ant%C3%B3nio%20da%20Silva_2014.pdf.

12- ANEXO

Anexo – Convenção Modelo da OCDE (2005)

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo

Título da Convenção

Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património (1)

Preâmbulo da Convenção (2)

CAPÍTULO I

Âmbito da aplicação da Convenção

Artigo 1.º

Pessoas visadas

A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.

Artigo 2.º

Impostos visados

1. A presente Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento [e sobre o património] exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados impostos sobre o rendimento [e sobre o património] todos os impostos incidentes sobre o total do rendimento, [sobre a totalidade do património] ou sobre parcelas do rendimento [ou do património], incluindo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos actuais a que a Convenção se aplica são, nomeadamente, os seguintes:

a) (No Estado A):.....

b) (No Estado B):.....

4. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra, no fim de cada ano, as modificações introduzidas nas respectivas legislações tributárias.

CAPÍTULO II

Definições

Artigo 3.º

Definições gerais

1. Para efeitos da presente Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

a) O termo "pessoa" compreende uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas;

b) O termo "sociedade" significa qualquer pessoa colectiva ou qualquer entidade que é tratada como pessoa colectiva

c) O termo "empresa" aplica-se ao exercício de qualquer actividade económica;

d) As expressões "empresa de um Estado contratante" e "empresa do outro Estado contratante" significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado contratante;

e) A expressão "tráfego internacional" significa qualquer transporte por navio ou aeronave explorados por uma empresa cuja direcção efectiva esteja situada num Estado contratante, excepto se o navio ou aeronave forem explorados somente entre locais situados no outro Estado contratante;

e) A expressão "autoridade competente" significa:

(i) (No Estado A),.....

(ii) (No Estado B),.....

g) O termo "nacional", no que diz respeito a um Estado contratante, designa:

i) qualquer pessoa singular que tenha nacionalidade ou cidadania desse Estado contratante; e

ii) qualquer pessoa colectiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor nesse Estado contratante.

h) A expressão "actividade empresarial" inclui o exercício de serviços profissionais e de outras actividades de carácter independente.

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado.

Artigo 4.º

Residente

1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será

considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade.

7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

CAPÍTULO III

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Artigo 6.º

Rendimentos dos bens imobiliários

1. Os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. A expressão "bens imobiliários" terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto dos bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios, barcos e aeronaves não são considerados bens imobiliários.
3. A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento, ou de qualquer outra forma de utilização de bens imobiliários.
4. O disposto nos n.ºs 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes de bens imobiliários de uma empresa.

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus

lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estados contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.

4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.

5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa.

6. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste Artigo.

Artigo 8.º

Navegação marítima, interior e aérea

1. Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.
2. Os lucros provenientes da exploração de barcos utilizados na navegação interior só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a da direcção efectiva da empresa.
3. Se a direcção efectiva de uma empresa de navegação marítima, ou de uma empresa de navegação interior, se situar a bordo de um navio ou de um barco, a direcção efectiva considera-se situada no Estado contratante em que se encontra o porto de registo do navio ou barco ou, na falta de porto de registo, no Estado contratante de que é residente a pessoa que explore o navio ou o barco.
4. O disposto no n.º 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum ou num organismo internacional de exploração.

Artigo 9.º

Empresas associadas

1. Quando:

- a) uma empresa de um Estado contratante participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou
- b) as mesmas pessoas participarem directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas

independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Artigo 10.º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo dos dividendos for um residente do outro Estado contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade (com excepção de uma sociedades de pessoas) que detenha, directamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de acções ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos dividendos, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, através de um seu estabelecimento estável

relativamente ao qual participação geradora dos dividendos estiver efectivamente ligada. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, excepto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efectivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Artigo 11.º

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3. O termo "juros" usado neste artigo significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos. Para efeitos deste artigo, não se consideram juros as penalidades por pagamento tardio.

4. O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos juros, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável. Nesse caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

5. Os juros consideram-se provenientes de um Estado contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado contratante, tiver num Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. A parte excedente pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições da Convenção.

Artigo 12.º

Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. O termo "royalties" usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

3. O disposto no n.º 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo das royalties, residente de um Estado contratante, exercer actividade no outro Estado contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas estiver efectivamente ligado com esse estabelecimento estável.

Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º.

4. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta o

uso e o direito ou as informações pelas quais são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Artigo 13.º

Mais-valias

1. Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no Artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.
3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, dos barcos utilizados na navegação interior ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.
4. Os ganhos que uma sociedade residente de um Estado contratante aufera de alienação de acções provenientes, directa ou indirectamente, em mais de 50% do respectivo valor dos bens imobiliários situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
5. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.

Artigo 14.º

[Profissões independentes (suprimido)]

Artigo 15.º

Rendimentos do emprego

1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

b) as remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;

c) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Artigo 16.º

Percentagens de membros de conselhos

1. As percentagens, senhas de presença e outras remunerações similares obtidas por um residente de um Estado contratante na qualidade de membro do conselho de administração de uma ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

Artigo 17.º

Artistas e desportistas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espectáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas

actividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espectáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas actividades dos profissionais de espectáculos ou dos desportistas.

Artigo 18.º

Pensões

1. Com ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19.º

Remunerações públicas

1. a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais salários, vencimentos e outras remunerações similares só podem ser tributados no outro Estado contratante, se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado que:

i) seja seu nacional ; ou

ii) que não se tenha tornado seu residente apenas para prestar esses serviços.

2. a) Não obstante as provisões do parágrafo 1.º as pensões e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer directamente quer através de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais pensões ou remunerações similares só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

3. O disposto nos Artigos 15.º, 16.º, 17.º e 18.º aplica-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagas em consequência de serviços prestados em relação a uma actividade comercial ou industrial exercida por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local.

Artigo 20.º

Estudantes

1. As importâncias que um estudante ou um estagiário que é, ou foi, imediatamente antes da sua permanência no Estado contratante, residente de outro Estado contratante e cuja permanência no Estado primeiramente mencionado tem como único fim aí prosseguir os seus estudos ou a sua formação, receba para fazer face às despesas com a sua manutenção, estudos ou formação não são tributadas nesse Estado, desde que provenham de fontes situadas fora desse Estado.

Artigo 21.º

Outros rendimentos

1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado.

2. O disposto no número 1 não se aplica ao rendimento de bens imobiliários como são definidos no número 2 do Artigo 6.º, se o beneficiário desse rendimento, residente de um Estado contratante, exercer no outro Estado contratante uma actividade industrial ou comercial através de um estabelecimento estável nele situado, estando o direito ou a propriedade geradora dos rendimentos efectivamente ligado a esse estabelecimento **estável**.
Nesse caso são aplicáveis as disposições do Artigo 7.º.

CAPÍTULO IV

Tributação do património

Artigo 22.º

Património

1. O património constituído por bens imobiliários mencionados no Artigo 6.º, propriedade de um residente de um Estado contratante e situados no outro Estado contratante, pode ser tributado nesse outro Estado.
2. O património constituído por bens mobiliários que fazem parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tem no outro Estado contratante pode ser tributado nesse outro Estado.
3. O património constituído por navios e aeronaves utilizados no tráfego internacional, por barcos utilizados na navegação interior, bem como os bens mobiliários afectos à exploração desses navios, aeronaves ou barcos só pode ser tributado no Estado contratante onde está situada a direcção efectiva da empresa.
4. Todos os outros elementos do património de um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado.

CAPÍTULO V**MÉTODOS DE ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO****Artigo 23.º-A****Método de isenção**

1. Com ressalva do disposto nos n.ºs 2 e 3, quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado isentará de imposto esses rendimentos ou esse património.
2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as disposições dos Artigos 10.º e 11.º, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos auferidos nesse outro Estado.

3. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, for isento de imposto neste

Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

4. O disposto no artigo 1.º não é aplicável aos rendimentos obtidos ou ao património possuído por um residente de um Estado contratante quando o outro Estado contratante aplica as disposições da convenção para isentar de imposto esse rendimento ou esse património, ou as disposições do número 2 do artigo 10.º ou do artigo 11.º ao referido rendimento.

Artigo 23.º-B

Método de imputação

1. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

a) do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse Estado;

b) do imposto sobre o património desse residente, uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado.

2. Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto na Convenção, for isento de imposto neste

Estado, este Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou património desse residente, ter em conta os rendimentos ou o património isentos.

CAPÍTULO VI

Disposições especiais

Artigo 24.º

Não discriminação

1. Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes.
2. Os apátridas residentes de um Estado não ficarão sujeitos num Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência.
3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado contratante a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.
4. Salvo se for aplicável o disposto no n.º 1 do Artigo 9.º, no n.º 6 do Artigo 11.º ou no n.º 4 do Artigo 12.º, os juros, royalties e outras importâncias pagas por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagas a um residente do Estado primeiramente mencionado. De igual modo, quaisquer dívidas de uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para o efeito de determinar o património tributável dessa empresa, nas mesmas condições como se fossem contraídas para com um residente do primeiro Estado mencionado.
5. As empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação

ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas as empresas similares desse primeiro Estado.

6. Não obstante o disposto no Artigo 2.º, as disposições deste Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 25.º

Procedimento amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme como disposto na Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o caso está compreendido no n.º 1 do Artigo 24.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar fundada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção. O acordo alcançado será aplicado independentemente dos prazos estabelecidos no direito interno dos Estados contratantes.

3. As autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar directamente entre si, inclusivamente através de uma comissão mista constituída por essas autoridades ou pelos seus representantes, a fim de chegarem a acordo nos termos indicados nos números anteriores.

Artigo 26.º

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.
2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.
3. O disposto no número 1e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:
 - a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;
 - b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;
 - c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.
4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.
5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por

uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Artigo 27.º

Assistência em matéria de cobrança de impostos (1)

1. Os Estados contratantes podem prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais. Esta assistência não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º. As autoridades competentes dos Estados contratantes podem estabelecer de comum acordo as formas de aplicar este artigo.

2. A expressão "crédito fiscal" tal como é usada neste artigo designa uma quantia devida a título de impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em nome dos Estados contratantes, das suas divisões políticas ou autarquias locais, desde que a tributação correspondente não seja contrária a esta Convenção ou a qualquer outro instrumento de que os Estados contratantes sejam partes, e bem assim os juros, penalidades administrativas e custos de cobrança ou de conservação relativas a estes impostos.

3. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante é susceptível de cobrança em virtude das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nessa data, e por força dessas leis, não pode impedir a respectiva cobrança, esse crédito fiscal é aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos da sua cobrança pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Esse crédito fiscal é cobrado por esse outro Estado de acordo com a sua legislação aplicável em matéria de cobrança dos seus próprios impostos como se o crédito em causa constituísse um crédito fiscal desse outro Estado.

4. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante constituir um crédito relativamente ao qual esse Estado, em virtude da sua legislação, pode tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança, esse crédito deve ser aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos de adopção de medidas cautelares pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Este outro Estado deve tomar as medidas cautelares relativamente a este crédito fiscal em conformidade com as disposições da sua legislação como se se tratasse de um crédito desse outro Estado, ainda que, no momento em que essas medidas são aplicadas, o crédito fiscal não seja susceptível de cobrança no primeiro Estado mencionado ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de impedir a respectiva cobrança.

5. Não obstante o disposto nos números 3 e 4, os prazos de prescrição e a prioridade aplicáveis, em virtude da legislação de um Estado contratante, a um crédito fiscal, por força da sua natureza enquanto tal, não se aplicam a um crédito fiscal aceite por este Estado para efeitos do número 3 e 4. Por outro lado, um crédito fiscal aceite por um Estado contratante para fins do número 3 ou 4 não pode ser objecto de qualquer prioridade nesse Estado, em virtude da legislação do outro Estado contratante.

6. Os procedimentos relativos à existência, validade ou montante de um crédito fiscal de um Estado contratante não são submetidos aos tribunais ou organismos administrativos do outro Estado contratante.

7. Sempre que, em qualquer momento após um pedido formulado por um Estado contratante em virtude do número 3 ou 4 e antes que o outro Estado tenha cobrado e transferido o montante do crédito fiscal em causa ao primeiro Estado mencionado, esse crédito fiscal deixa de constituir:

a) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 3, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, susceptível de cobrança por força das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nesse momento, não pode, nos termos da legislação desse Estado, impedir a sua cobrança, ou

b) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 4, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, relativamente ao qual esse Estado pode, nos termos da sua legislação, tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança.

As autoridades competentes do primeiro Estado mencionado notificam imediatamente esse facto às autoridades competentes do outro Estado e o primeiro Estado mencionado suspende ou retira o seu pedido, consoante a opção do outro Estado.

8. As disposições deste artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor ao outro Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;

c) prestar assistência se o outro Estado contratante não tiver tomado todas as medidas razoáveis de cobrança ou de conservação, consoante o caso, de que disponha por força da sua legislação ou da sua prática administrativas;

d) prestar assistência no caso de os encargos administrativos que daí decorrem para esse Estado serem claramente despropositados em relação aos benefícios que o outro Estado possa obter.

Artigo 28.º

Membros das missões diplomáticas e de postos consulares

O disposto na Convenção não prejudicará os privilégios fiscais que beneficiem os membros de missões diplomáticas ou de postos consulares em virtude de regras gerais do direito internacional ou de disposições de acordos especiais.

Artigo 29.º

Extensão territorial (1)

1. A Convenção poderá tornar-se extensiva, nos termos presentes ou com as necessárias modificações, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) que foi implicitamente excluída da sua aplicação ou] a qualquer Estado ou território por cujas relações internacionais (o Estado A) ou (o Estado B) seja responsável, que exija impostos de carácter análogo àqueles a que se aplica a Convenção. Tal extensão tornar-se-á efectiva na data, com as modificações e nas condições, incluindo as relativas à cessação de aplicação, fixada de comum acordo entre os Estados contratantes por troca de notas diplomáticas ou segundo outro procedimento conforme com as respectivas disposições constitucionais.

2. A não ser que seja diferentemente convencionado entre os dois Estados contratantes, quando a Convenção for denunciada por um deles, segundo o Artigo 30.º, deixará de se aplicar igualmente nas condições previstas nesse Artigo, [a qualquer parte do território do (Estado A) ou do (Estado B) ou] a qualquer Estado ou território a que, de acordo com esta Artigo, se tenha tornado extensiva.

CAPÍTULO VII

Disposições finais

Artigo 30.º**Entrada em vigor**

1. A convenção será ratificada e os instrumentos de ratificação serão trocados em ...o mais cedo possível.
2. A Convenção entrará em vigor após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis:
 - a) (no Estado A) ...
 - b) (no Estado B) ...

Artigo 31.º**Denúncia**

1. A convenção estará em vigor enquanto não foi denunciada por um Estado contratante.
- Qualquer dos Estados contratantes pode denunciar a Convenção por via diplomática, mediante um aviso prévio mínimo de seis meses antes do fim de qualquer ano civil, a partir do ano... Neste caso, a convenção deixará de se aplicar:
- a) (no Estado A) ...
 - b) (no Estado B) ...

Cláusula Terminal

A cláusula terminal respeitante à assinatura será redigida de acordo com o procedimento constitucional dos dois Estados contratantes.

NOTA: Texto publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 197 – Tradução de Teresa Curvelo e Salomé Rebelo.